



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

**DAŇOVÉ DOPADY PŘEMĚN OBCHODNÍCH
SPOLEČNOSTÍ**

TAX IMPLICATIONS OF COMPANY TRANSFORMATIONS

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Denisa Šestáková

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D.

BRNO 2021

Zadání diplomové práce

Ústav: Ústav financí
Studentka: **Bc. Denisa Šestáková**
Studijní program: Ekonomika a management
Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku
Vedoucí práce: **JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D.**
Akademický rok: 2020/21

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává diplomovou práci s názvem:

Daňové dopady přeměn obchodních společností

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod
Cíle práce, metody a postupy zpracování
Teoretická východiska práce
Analýza současného stavu
Vlastní návrhy řešení
Závěr
Seznam použité literatury
Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Cílem diplomové práce je provést podrobnou analýzu přeměny obchodních korporací a to, z hlediska platné právní, účetní a daňové legislativy. Na základě této analýzy zpracovat konkrétní varianty pro přeměnu vybrané společnosti s uvedením právních, účetních a zejména daňových dopadů.

Základní literární prameny:

DVOŘÁK, Tomáš. Přeměny a přeshraniční přeměny obchodních společností a družstev. Praha: Wolters Kluwer, 2013. ISBN 978-80-7357-970-8.

SALACHOVÁ, Bohumila, Bohumil VÍTEK, Jana GLÁSEROVÁ a Milena OTAVOVÁ. Obchodní korporace a jejich přeměny. 1. vyd. Ostrava: Key Publishing, 2014. ISBN 978-80-7418-220-4.

SALACHOVÁ, Bohumila a Bohumil VÍTEK. Podnikání a jeho přeměny. Ostrava: Key Publishing, 2013. ISBN 978-80-7418-185-6.

SEDLÁČEK, Jaroslav. Účetnictví přeměn obchodních korporací. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. ISBN 978-80-7380-508-1.

SKÁLOVÁ, Jana. Účetní a daňové souvislosti zákona o obchodních korporacích. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-971-7

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2020/21

V Brně dne 28.2.2021

L. S.

doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.
ředitel

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.
děkan

Abstrakt

Diplomová práce se zabývá přeměnou obchodních společností. V první části jsou vymezena teoretická východiska práce zaměřující se na právní, účetní a daňovou problematiku přeměn. Praktická část má za cíl provést dvě varianty přeměny obchodní společnosti, rozdělení odštěpením a rozštěpením. V závěrečné části práce jsou dané metody přeměn srovnány a je vybrána vhodnější varianta pro realizaci přeměny.

Abstract

The diploma thesis deals with the transformation of business companies. The first part defines the theoretical basis of the work focused on legal, accounting and tax issues of conversion. The practical part aims to make two variants of the transformation of a business company, division by spin-off and split. In the final part of the work, the methods of comparative conversion are presented and a more suitable variant for the implementation of the transformation is selected.

Klíčové slova

Přeměny obchodních společností, rozdělení, daň příjmu právnických osob, rozhodný den, odložená daň

Key words

business corporation transformation, divison, corporate income tax, record date, deferred tax, valuation of ekvity, ocenění jmění

Bibliografická citace

ŠESTÁKOVÁ, Denisa. *Daňové dopady přeměn obchodních společností*. Brno, 2021.

Dostupné také z: <https://www.vutbr.cz/studenti/zav-prace/detail/135423>. Diplomová práce.

Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí. Vedoucí práce

JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušil autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 16.5.2021

.....

podpis studenta

Poděkování

Ráda bych poděkovala panu JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D. za laskavou pomoc, velmi odborné vedení práce, cenné rady a připomínky, které mi byly poskytnuty při zpracování této práce. Dále bych poděkovala vybrané společnosti za spolupráci, poskytnuté materiály a informace. V neposlední řadě bych chtěla poděkovat své rodině a přátelům, kteří mě po celou dobu psaní mé diplomové práce podporovali.

OBSAH

ÚVOD.....	13
1 CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ.....	15
2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE:.....	16
2.1 Základní pojmy	16
2.1.1 Podnikání	16
2.1.2 Podnikatel	17
2.1.3 Obchodní závod	17
2.1.4 Obchodní korporace.....	17
2.1.5 Daň.....	18
2.1.6 Druhy obchodní korporace	19
Komanditní společnost – osobní společnost.....	19
Veřejná obchodní společnost – osobní společnost	20
Společnost s ručením omezeným – kapitálová společnost	21
Akciová společnost – kapitálová společnost	24
2.2 Právní úprava přeměň obchodních korporací	26
2.2.1 Přípustnost přeměny	28
2.2.2 Projekt přeměny	29
2.2.3 Schvalování přeměny.....	29
2.2.4 Zpráva o přeměně	30
2.2.5 Právní účinky přeměny	31
2.2.6 Fúze.....	31
2.2.7 Rozdělení obchodní společnosti	35
2.2.8 Převod jmění na společníka	37
2.2.9 Změna právní formy	38

2.2.10	Přeshraniční přemístění sídla	39
2.3	Účetní aspekty přeměn	40
2.3.1	Rozhodný den	43
2.3.2	Účetní období.....	46
2.3.3	Otevírání a uzavírání účetních knih	47
2.3.4	Konečná účetní závěrka	48
2.3.5	Mezitímní účetní závěrka.....	48
2.3.6	Povinnost ověření účetní závěrky auditorem.....	49
2.3.7	Ocenění majetku a závazků při přeměnách	49
2.3.8	Sestavení zahajovací rozvahy	50
2.3.9	Odložená daň	51
2.4	Daňové aspekty přeměn obchodních společností	52
2.4.1	Daň z příjmu právnických osob	52
2.4.2	Zálohy na daň z příjmů	55
2.4.3	Odepisování dlouhodobého hmotného majetku	55
2.4.4	Vliv znaleckého přecenění majetku.....	57
2.4.5	Daňová ztráta a další odčitatelné položky	60
2.4.6	Slevy na dani.....	61
2.4.7	Daň z přidané hodnoty (DPH)	61
2.4.8	Daň z nabytí nemovitých věcí	63
2.4.9	Daň z nemovitých věcí	63
2.4.10	Daň silniční	63
2.4.11	Správa daní	64
2.5	Shrnutí teoretické části	64
3	PRAKTICKÁ ČÁST	65
3.1	Představení společnosti	65

3.2	Rozdělení odštěpením	66
3.2.1	Harmonogram přeměny odštěpením.....	67
3.2.2	Projekt přeměny odštěpením	68
3.2.3	Zpráva o přeměně	71
3.2.4	Informační povinnost o projektu odštěpení	72
3.2.5	Schválení přeměny.....	72
	Účetní aspekty u odštěpení společnosti	72
3.2.6	Rozhodný den	72
3.2.7	Konečná účetní závěrka	72
3.2.8	Rozdělení majetku	73
3.2.9	Ocenění majetku	74
3.2.10	Odložená daň	77
3.2.11	Zahajovací rozvahy	78
	Daňové aspekty u odštěpení společnosti	80
3.2.12	Daň z příjmu právnických osob	80
3.2.13	Daňový dopad přeceněného majetku.....	80
3.2.14	Daňové odpisy majetku nabytého přeměnou.....	81
3.2.15	Zálohy na daň z příjmu	81
3.2.16	Daň z přidané hodnoty (DPH)	81
3.2.17	Daň z nemovitých věcí	82
3.2.18	Daň z nabytí nemovitých věcí	82
3.2.19	Daň silniční	82
3.3	Rozdělení rozštěpením	83
3.3.1	Základní údaje o zanikajících a vznikajících společnostech	84
3.3.2	Harmonogram přeměny rozštěpením.....	85
3.3.3	Projekt přeměny rozštěpením	85

3.3.4	Zpráva o přeměně	89
3.3.5	Informační povinnosti o projektu rozštěpení	89
3.3.6	Schválení přeměny	89
	Účetní aspekty přeměn rozštěpení společností	90
3.3.7	Rozhodný den	90
3.3.8	Rozdělení majetku	91
3.3.9	Ocenění majetku	92
3.3.10	Zahajovací rozvaha	99
	Daňové aspekty u rozštěpení společností	102
3.3.11	Daň z příjmu právnických osob	102
3.3.12	Daňový dopad přeceněného majetku	102
3.3.13	Daňové odpisy majetku nabytého přeměnou	103
3.3.14	Zálohy na daň z příjmu	103
3.3.15	Daň z přidané hodnoty (DPH)	103
3.3.16	Daň z nemovitých věcí	103
3.3.17	Daň z nabytí nemovitých věcí	104
3.3.18	Daň silniční	104
4	ZHODNOCENÍ JEDNOTLIVÝCH VARIANT A VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ	
	105	
4.1	Právní aspekty jednotlivých variant	105
4.2	Účetní aspekty jednotlivých variant	106
4.3	Daňové aspekty jednotlivých variant	108
4.4	Daňové výhody při přeměnách	110
4.5	Celkové náklady na rozdělení obchodní společnosti	111
4.6	Vlastní doporučení	112
	ZÁVĚR	113

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	115
SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A SYMBOLŮ	118
SEZNAM OBRÁZKŮ	119
SEZNAM TABULEK	120
SEZNAM PŘÍLOH.....	123

ÚVOD

Diplomová práce se zaměřuje na přeměnu obchodních korporací z hlediska právního, účetního a daňového. Práce se zabývá přeměnou obchodní korporace formou rozdělení odštěpením a rozštěpením. Diplomová práce je rozdělena do čtyř hlavních částí. V první části vymezí cíle, metody a postupy zpracování diplomové práce.

V druhé části jsou teoretické východiska práce, která se budou zabývat přeměnou obchodních korporací z ekonomického, právního, účetního a daňového hlediska. Vysvětluje základní pojmy jako například podnikání, druhy obchodních korporací, daň a další. Převážně se teoretická část zaměřuje na přeměnu obchodních korporací. V této části je rozebrána právní úprava přeměn obchodních korporací, kde je vysvětleno, jaká je přípustnost přeměny, jak se vyhotovuje projekt přeměny, jaké jsou právní účinky přeměny, jaké druhy rozdělení obchodní korporací existují a jiné. Dále jsou popsány účetní aspekty přeměn. Jde zde vymezen rozhodný den, účetní období, otevírání a uzavírání účetních knih, konečná a mezitímní účetní závěrka a další. Na závěr je rozebrána nejdůležitější část kapitoly zaměřující se na daňové hlediska přeměn obchodních korporací, které jsou nejdůležitější pro společnost při rozhodování, jestli provedou danou přeměnu obchodní korporace. Je zde popsána daň z příjmu právnických osob, která má největší daňový dopad na obchodní korporaci. Dále jsou rozebrány další daňové aspekty, jako je např. odepisování majetku, daň z přidané hodnoty, silniční daň a další.

Třetí část je praktická, kde jsou aplikovány teoretické znalosti na konkrétní obchodní korporaci. Nejprve je popsána konkrétní společnost, u které je proveden proces přeměny. Jedná se o dvě varianty rozdělení obchodní společnosti formou odštěpení a rozštěpení.

Konkrétní společnost jsem si vybrala, jelikož společnost uvažuje o rozdělení své obchodní korporace. Společnost, u které pracuji, mi danou společnost nabídla pro napsání své diplomové práce, jelikož dané společnosti provádí účetnictví.

Poslední část je zaměřena na zhodnocení jednotlivých variant a vlastní návrhy řešení. V této části jsou obě varianty přeměny obchodní korporace porovnány z hlediska právního, účetního a daňového. Z obou způsobů rozdělení je zhodnocena a vybrána výhodnější varianta rozdělení pro společnost.

1 CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ

Hlavním cílem diplomové práce je vyhotovení celého procesu přeměny obchodní korporace formou rozdělení odštěpením a rozštěpením. Dílčí cíle práce jsou zpracování teoretické části na základě použití odborné literatury. V praktické části je vyhotoven celý průběh daných variant přeměn obchodní korporace. Na závěr jsou zhodnoceny dané formy rozdělení obchodní korporace a vybrána výhodnější varianta pro danou společnost.

Práce se zaměřuje na to, která z možností přeměny obchodní korporací je pro danou společnost lepší. Dle vyhotovení daných forem přeměny se určí, které řešení je pro společnost vhodnější převážně z hlediska daňových dopadů. Zohlední se rovněž náklady spojené s konkrétními přeměnami. Jedná se o ocenění majetku znalcem, soudní poplatky a další.

Teoretická část se zaměřuje na vymezení základních pojmů z právního, účetního a daňového hlediska, které budou dále použity v praktické části práce. Praktická část se zaměřuje na přeměnu konkrétní společnosti formou odštěpení a rozštěpení. Na závěr jsou zhodnoceny jednotlivé varianty a popsány vlastní návrhy řešení ke zvolení výhodnější varianty rozdělení.

Diplomová práce je zpracována na základě informací od společnosti, které byly získány prostřednictvím osobního pohovoru s jednatelem společnosti. Značnou část informací poskytla externí účetní dané společnosti. Některé informace jsou získány z portálu Veřejný rejstřík a Sbírka listin týkající se konkrétní společnosti. Společnost si přeje být anonymizována, na základě toho, že skutečné informace o dané společnosti jsou upraveny a neodráží tak skutečnost.

2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE:

V teoretické části práce jsou rozebrány pojmy, které se týkají přeměny obchodních korporací z hlediska ekonomického, právního, účetního a daňového, které jsou využity při zpracování analytické části a vlastních návrhů. V první části jsou uvedeny základní pojmy, jedná se například o pojmy, kdo je podnikatel, všeobecné informace o dani a jak se rozdělují daně, jaké obchodní korporace existují a další. Právní úprava přeměn obchodních korporací popisuje například, jaká je přípustnost přeměny, schvalování přeměny a jaké druhy přeměn obchodních korporací existují. Účetní aspekty se zaměřují například na otevírání a uzavírání účetních knih, sestavení zahajovací rozvahy, konečnou účetní závěrku a jiné. Na závěr se teoretická část zabývá daňovou problematikou, jako je daň z příjmu právnických osob, daň z přidané hodnoty, způsoby odepisování a další.

2.1 Základní pojmy

Mezi základní pojmy, které jsou v této části popsány, patří podnikání, obchodní závod, podnikatel, obchodní korporace a jejich rozdělení, a daně.

2.1.1 Podnikání

Podnikání fyzických osob je definováno podle živnostenského zákoníku §2 následovně: „*Soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku.*“ (1)

Podnikání tvoří:

- Samostatnost – samostatné rozhodování podnikatele, jeho nezávislost v rozhodování, jaké kroky v podnikání provede, kdy je provede, aniž by musel své kroky někomu vysvětlovat,
- Soustavnost – opakování podnikatelské činnosti v čase. O tomto si rozhoduje sám podnikatel, ale nesmí se jednat např. jen o jednorázovou činnost,

- Vlastním jménem – podnikatel provádí právní jednání pod svým vlastním jménem nebo obchodní firmou,
- Vlastní odpovědnost – za svoje závazky odpovídá neomezeně, tj. celým svým majetkem,
- Dosažení zisku – cílem podnikání je dosažení zisku (2).

2.1.2 Podnikatel

Podnikatel se rozumí ten, kdo podniká. Lze rozlišit čtyři skupiny podnikatelů. Do první skupiny podnikatelů patří každá osoba zapsaná v obchodním rejstříku. Jedná se o obchodní společnosti, družstva, ale také o státní podniky (3).

Dále jsem, patří osoby fyzické, které podnikají podle živnostenského práva a nechají se také zapsat do obchodního rejstříku. Zápis fyzických osob je buď dobrovolný, nebo povinný, který jim ukládá zákon (2).

2.1.3 Obchodní závod

Obchodní závod (dříve podnik), který má každý podnikatel a s kterým může nakládat. Má se za to, že závod tvoří vše, co slouží k provozu (4).

Dle obchodního zákoníku je obchodní závod definován v § 502: *„Obchodní závod je organizovaný soubor jmění, který podnikatel vytvořil a který z jeho vůle slouží k provozování jeho činnosti. Má se za to, že závod tvoří vše, co zpravidla slouží k jeho provozu“*. (5)

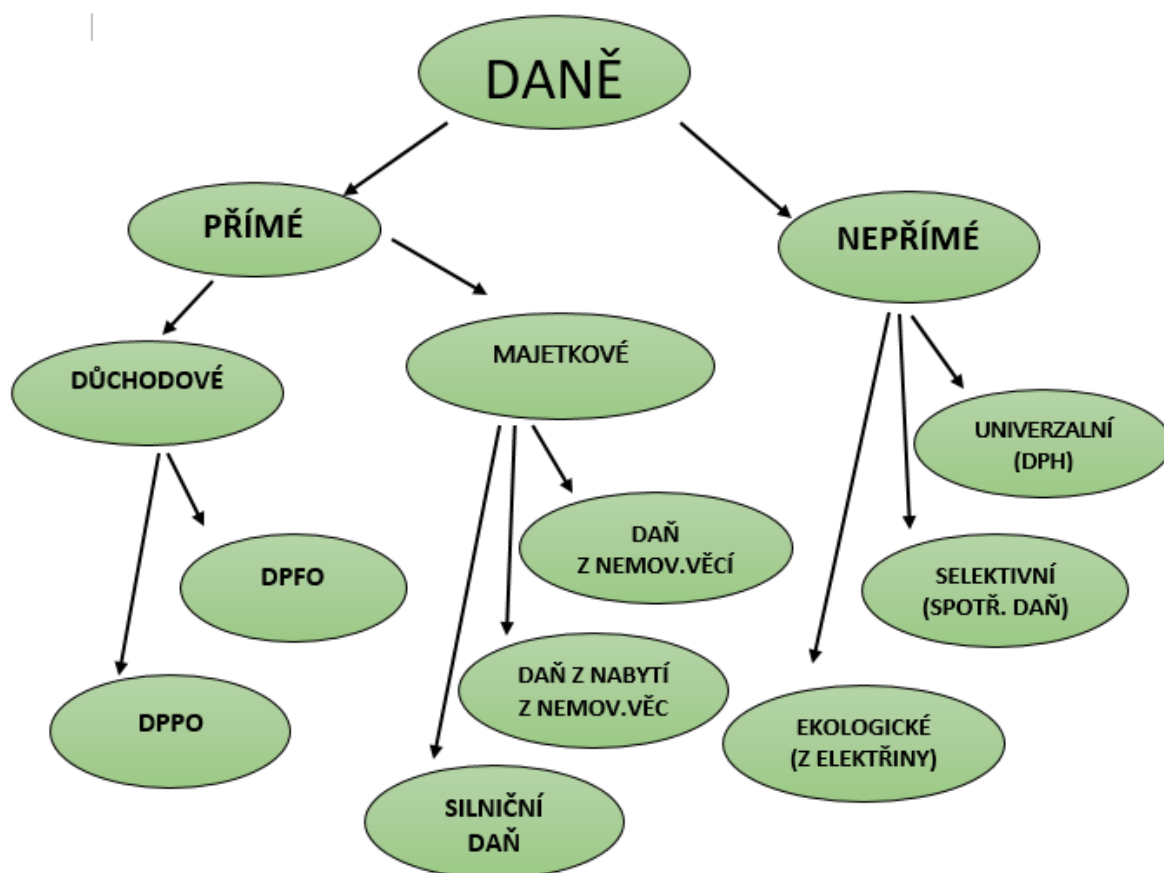
2.1.4 Obchodní korporace

Obchodními korporacemi jsou obchodní společnosti a družstva. Obchodní společnosti se dělí na osobní a kapitálové společnosti. Mezi osobní společnosti patří veřejná obchodní společnost a komanditní společnost. Kapitálové společnosti jsou společnost s ručením omezeným a akciová společnost. Dále mezi obchodní korporace řadíme evropské společnosti a evropské hospodářské zájmová sdružení (6).

2.1.5 Daň

Daň je zákonem určená povinná nenávratná platba do státního rozpočtu. Vyznačuje se neúčelovostí a neekvivalentností, ukládá se jako jednostranná povinnost bez nároku plátce na plnění. Daně jsou placené při určitých okolnostech, událostech, např. pravidelně v určitých intervalech nebo při změně vlastnictví. Nesplnění bývá sankcionováno jejím navýšením (pokutou) a případně jako zločin, případně obojím způsobem. Za určitých podmínek, spíše výjimečných, může naopak být také snížena nebo dokonce odpuštěna. Daňový systém jakožto souhrn zásad upravujících ukládání a vybírání daní tvoří část veřejné správy (7).

V české republice jsou dva druhy daní – přímé a nepřímé daně. U přímých lze přesně identifikovat, kdo bude daň platit. Plátce je zároveň také poplatníkem a daň se odvádí z jeho příjmů nebo majetku. Druhými daněmi jsou nepřímé daně, u kterých není možné jednoznačně určit daňového poplatníka, osobu, která bude v konečné fázi daň platit. Definován může být pouze plátce, který nepřímou daň odvádí státu (8).



Na obrázku vidíme, jak se druhy daní dělí. Mezi přímé daně patří daň důchodová, která zahrnuje daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmu právnických osob. Druhou přímou daní je daň majetková, do které spadá daň z nemovitých věcí a silniční daň. Daň z nabytí nemovitých věcí byla v roce 2020 zrušena. Daně nepřímé se dělí na daň univerzální, to je daň z přidané hodnoty. Další nepřímou daní je daň selektivní, která zahrnuje spotřební daň. Poslední nepřímou daní je daň ekologická, do které spadá daň z elektřiny, ze zemního plynu a z pevných paliv (8).

2.1.6 Druhy obchodní korporace

Obchodní korporace se zakládají na základě společenské smlouvy. Pokud se jedná o kapitálovou společnost, společenská smlouva vyžaduje formu veřejné listiny. Připouštěli právní předpis, aby společnost založil jeden jediný zakladatel, zakládá se zakladatelskou listinou pořízenou ve formě veřejné listiny. U družstva se tato smlouva uzavírá přijetím ustavující schůzí (6).

Dnem sepsání společenské smlouvy nebo zakladatelské listiny, lze považovat za počátek existence obchodní korporace a do doby jejího vzniku je třeba zajistit právními předpisy požadované administrativní úkoly. Mezi administrativní úkoly patří např. úpis základního kapitálu, vložení majetku, získání živnostenského oprávnění atd. (12).

Dále tato kapitola uvádí, jaké jsou osobní a kapitálové společnosti, jaké jsou jejich požadavky založení a vzniku. První jsou popsány osobní společnosti, mezi které patří komanditní společnost a veřejná obchodní společnost. Dále jsou vysvětleny kapitálové společnosti, to znamená společnost s ručením omezeným a akciová společnost.

Komanditní společnost – osobní společnost

Firma obsahuje označení „komanditní společnost“, které může být nahrazeno zkratkou „kom. spol.“ nebo „k. s.“. Komanditní společnost, je společnost, která je založena na základě společenské smlouvy. Podle zákona vyžaduje společnost účast minimálně dvou

osob. Kdy korporace musí mít alespoň jednoho komanditistu a jednoho komplementáře (6).

Komanditisté, kteří ručí za závazky společnosti do výše svého nesplaceného vkladu zapsaného v obchodním rejstříku. Komplementáři ručí celým svým majetkem. Společenská smlouva musí obsahovat kromě obecných náležitostí, i určení, kteří ze společníků jsou komanditisté a komplementáři. Společnost si musí určit výši vkladu u každého komanditisty. Komplementáři, jelikož ručí celým svým majetkem, nemusejí vkládat do základního kapitálu žádné vklady, ale společenská smlouva jim může stanovit tuto povinnost (13).

Zisk a ztráta se dělí mezi společnost a komplementáře na polovinu, pokud nestanoví společenská smlouva jinak. Komplementáři si rozdělí část zisku a ztrátu rovným dílem. Zisk společnosti je rozdělen mezi komanditisty v poměru jejich podílů. Ztrátu komanditisté nenesou, jelikož ručí omezeně (13).

Veřejná obchodní společnost – osobní společnost

Firma obsahuje označení „veřejná obchodní společnost“, které může být nahrazeno zkratkou „veř. obch. spol.“ nebo „v. o. s.“. Obsahuje-li firma jméno alespoň jednoho ze společníků, postačí označení „a spol.“ (6).

Společnost je založena na základě společenské smlouvy, může mít i formu notářského zápisu. Založit veřejnou obchodní společnost můžou alespoň dvě osoby, které budou ručit za závazky společnosti společně a nerozdílně. Statutární orgánem jsou všichni společníci.

Zisk a ztráta se dělí mezi společníky rovným dílem, pokud nestanoví společenská smlouva jinak. Celý zisk musí být rozdělen mezi společníky a svou část zisku zahrnou jako příjem do svého daňového přiznání. Jelikož si společníci rozdělí celý zisk společnosti mezi sebe, společnost zisk nevykazuje ani v rozvaze ani ho nezdaňuje. Pokud korporace vykazuje ztrátu, nesou za ni povinnost rovněž společníci. Zákon o obchodních korporacích zakazuje převod podílu společníka ve veřejné obchodní společnosti (13).

Společnost s ručením omezeným – kapitálová společnost

Společnost s ručením omezeným, je kapitálovou společností, která je u nás nejčastější formou pro kolektivní podnikání. Firma obsahuje označení „společnost s ručením omezeným“, které může být nahrazeno zkratkou „spol. s r.o.“ nebo „s.r.o.“. Společnost může založit minimálně jedna osoba. Z důvodu toho, že se jedná o kapitálovou společnost, společníci mají vkladové povinnosti. Společníci ručí za dluhy společnosti společně a nerozdílně do výše, v jaké nesplnili své vkladové povinnosti v době, kdy byli věřitelem vyzváni k plnění, když zde je rozhodující stav zápisů v obchodním rejstříku (4).

Orgány společnosti:

Mezi orgány společnosti patří valná hromada, jednatelé. Zřizuje se i dozorčí rada, pokud stanoví zákon o přeměnách obchodních korporací (4).

• Valná hromada

Valná hromada musí být usnášeníschopná. Musí být přítomni společníci, mající alespoň polovinu všech hlasů, pokud neurčí společenská smlouva jinak. Podle zákona o obchodních společnostech a družstvech dle §169 má každý společník jeden hlas na 1 Kč vkladu (6). Svolání valné hromady jednatelem by mělo být alespoň jednou za rok, pokud se nestanoví jinak (4).

Kompetence valné hromady:

- rozhoduje o změnách ve společenské smlouvě,
- volí a odvolává osoby do orgánů,
- volí likvidátora a prokuristu,
- rozhoduje změny výše základního kapitálu,
- rozhoduje o připuštění nepeněžního vkladu,
- schvaluje účetní závěrky,
- schvaluje přeměny společnosti,
- schvaluje prodej nebo zástavu závodu, smlouvou o tiché společnosti a další (4).

Ve společnosti s ručením omezeným může být rozhodováno i tzv. „**per rollam**“. Jedná se o rozhodování mimo valnou hromadu. Oprávněná osoba, která má právo tuto valnou hromadu svolat, rozešle návrh rozhodnutí společníkům s uvedením lhůty, do které se mají k němu vyjádřit. Pokud není lhůta dodržena, nebo se společník nevyjádří, je bráno, že společník s návrhem nesouhlasí (4).

Další možností rozhodnutí je **kumulativní hlasování**. Tato možnost se musí upravit ve společenské smlouvě, kdy se jedná o možné zvýhodnění některých společníků, kdy jsou voleni nebo odvoláváni členové orgánů (4).

• **Jednatelé**

Jednatel nebo jednatelé jsou statutárním orgánem společnosti. Jednatel může být jak fyzická osoba, tak právnická osoba. Jedná se o právnickou osobu, zastupuje ji člen jejího statutárního orgánu. Každý jednatel má jeden hlas. Jednatel musí být plně svéprávný, bezúhonný a nesmí mít překážku k provozování živnosti.

Bez svolení všech jednatelů podle §199 zákona o obchodních korporacích nesmí jednatel:

- „*podnikat v předmětu činnosti nebo podnikání společnosti, a to ani ve prospěch jiných osob, ani zprostředkovávat obchody společnosti pro jiného,*
- *být členem statutárního orgánu jiné právnické osoby s obdobným předmětem činnosti nebo podnikání nebo osobou v obdobném postavení, ledaže se jedná o koncern, nebo*
- *účastnit se na podnikání jiné obchodní korporace jako společník s neomezeným ručením nebo jako ovládající osoba jiné osoby se stejným nebo obdobným předmětem činnosti nebo podnikání.*“ (6)

Jestliže jednatel při svém zvolení všechny upozorní písemně na existující konkurující okolnost, má se za to, že jednatel tuto činnost zakázanou nemá. To však neplatí, pokud některý ze společníků vysloví s tímto nesouhlas (4).

- **Dozorčí rada**

Dozorčí rada se zřizuje, pokud to určí společenská smlouva nebo jiný právní předpis.

„Neurčí-li společenská smlouva jinak, dozorčí rada

- *dohlíží na činnost jednatelů,*
- *nahlíží do obchodních a účetních knih, jiných dokladů a účetních závěrek a kontroluje tam obsažené údaje,*
- *podává žalobu podle § 187 a,*
- *podává jednou ročně zprávu o své činnosti valné hromadě.“ (6)*

Vklad

Minimální výše vkladu je 1 Kč, pokud společenská smlouva nestanoví vyšší částku vkladu. Vklad může být peněžitý nebo nepeněžitý. Společník musí splnit vkladovou povinnost ve lhůtě, podle společenské smlouvy, nebo maximálně do pěti let ode dne vzniku společnosti nebo od převzetí vkladové povinnosti za trvání společnosti (6).

Podíl na zisku

Zisk, který se rozdělí pro společníky, je určen valnou hromadou. Mezi společníky se zisk rozdělí v poměru svých podílů v penězích, pokud společenská smlouva nestanoví jinak (6).

Částka, která je určena k rozdělení mezi společníky, nesmí překročit výši hospodářského výsledku posledního skončeného účetního období, zvýšení o nerozdělený zisk z předchozího období, snížený o ztrátu z předchozího období, také o příděly do rezervního fondu (4).

Akciová společnost – kapitálová společnost

Akciová společnost je kapitálovou společností, to znamená, že akcionáři (společníci) za závazky korporace neručí. Základní kapitál je rozvržen na určitý počet akcií. Firma obsahuje označení „akciová společnost“, které může být nahrazeno zkratkou „akc. spol.“ nebo „a.s.“.

Podíly akcionářů jsou reprezentovány cennými papíry, kdy společnost musí se všemi svými akcionáři zacházet stejně, za stejných podmínek. Základní kapitál musí být 2 000 000 Kč, nebo 80 000 EUR (6). Základními cennými papíry, které může společnost vydávat, jsou akcie, dluhopisy, zátižní listy a opční listy (4).

S účastnickými cennými papíry jsou spojena práva akcionářů – práv na podíl na základním kapitálu, nebo podíl na hlasovacích právech, případně obojí. Společnost se zakládá veřejnou listinou. Při založení stačí stanovy, kterou jsou základním dokumentem, který obsahuje základní zakladatelské náležitosti právního jednání. Jedná se zejména o firmu, předmět podnikání, základní kapitál, údaje o akciích atd. U jmenovitých akcií nesmí být emisní kurs akcie nižší, než je jmenovitá hodnota akcie. Účetní hodnota kusové akcie, se určí tak, že se základní kapitál vydělí počtem vydaných kusových akcií. U kusových akcií může být emisní kurs vyšší, než je její účetní nebo jmenovitá hodnota. Rozdíl mezi emisním kursem a účetní nebo jmenovitou hodnotou se nazývá emisní ážio (4).

Základní práva a povinnosti akcionáře patří:

- povinnost splnění vkladové povinnosti řádně a včas,
- právo na podíl na zisku,
- hlasovací právo v souladu se stanovami a zákonem,
- právo na vysvětlení záležitostí o pravdivém obrazu dotazované skutečnosti,
- právo uplatňovat návrhy a protináměry (4).

Systém vnitřní struktury:

- 1.1 Systém dualistický – dozorčí rada – orgán kontroly, představenstvo – statutární orgán,
- 1.2 Systém monistický – správní rada, statutární ředitel – statutární orgán (4).

- **Valná hromada**

Valná hromada je nejvyšším orgánem obou systému, jak dualistického, tak monistického. Musí být usnášeníschopná. To znamená, že musí být přítomni akcionáři, mající akcie, jejichž jmenovitá hodnota nebo počet přesahuje 30 % základního kapitálu, pokud nestanoví stanovy jinak.

Dualistický systém:

- **Představenstvo**

Představenstvo je statutárním orgánem společnosti a má na starosti obchodní vedení. Má na starost vedení účetnictví, překládá valné hromadě účetní závěrku ke schválení, návrh na rozdělení zisku či úhradu ztráty, zprávu o podnikatelské činnosti a o stavu majetku. Valná hromada volí a odvolává členy představenstva, avšak může být i určeno stanovami, že to bude realizovat dozorčí rada. Představenstvo má tři členy, které si volí a odvolává svého předsedu a o jeho jednání se pořizuje zápis (4). Člen představenstva má zákaz konkurence podle §441 (6).

- **Dozorčí rada**

Dozorčí rada je kontrolní orgán společnosti. Dohlíží na výkon působnosti představenstva, řídí se zásadami schváleními valnou hromadou. Dozorčí rada nahlíží do dokladů, kontroluje záznamy, účetní zápisy, přezkoumává účetní závěrku. Délka funkčního období je v délce 3 let (4). Člen představenstva má zákaz konkurence podle §451 (6).

Monistický systém:

Monistický systém umožňuje jednodušší správu a řízení společnosti (4).

- **Statutární ředitel**

Statutární orgánem v monistickém systému je statutární ředitel, který je jmenován správní radou. Pokud je zvolen tento systém, musí se ve stanovách upravit pravidla, platná pro svolání správní rady. Pokud není jasné, který systém akciová společnost využívá, je zvolen systém dualistický. Statutárním ředitelem může být i předseda správní rady (4).

- **Členové správní rady**

Členové správní rady nemohou zastupovat společnost. Výjimku tvoří předseda rady, který je i ředitelem. Je to orgán, který koná řízení a kontrolu. Správní rada rozhoduje o zvýšení základního kapitálu, schvaluje smlouvu o výkonu funkce statutárnímu řediteli, i plnění, která jsou mu poskytována. Počet členů je dán stanovami a jsou voleni a odvolávání valnou hromadou (4).

- **Předseda správní rady**

Předseda správní rady řídí činnost správní rady a svolává její jednání. Dohlíží na činnost orgánů, které jsou správní radě podřízeny, a o svých zjištěních informuje valnou hromadu (4).

2.2 Právní úprava přeměň obchodních korporací

Celý proces přeměny obchodních korporací vyžaduje vypracování mnoha dokumentů z právního a účetního hlediska, kdy tyto požadavky kladou velmi vysoké nároky na všechny zúčastněné subjekty. Jedná se o procesy, které jsou časově a organizačně velmi náročné, rovněž i náklady bývají vysoké (4).

Právní úprava přeměň je upravena v zákoně **č. 125/2008 Sb. o přeměnách obchodních korporací a družstev**, ve znění pozdějších předpisů, přičemž tento zákon zapracovává i příslušné předpisy Evropské unie.

Podle tohoto zákona se přeměnou rozumí:

- fúze společnosti nebo družstva,
- rozdělení společnosti nebo družstva,
- převod jmění na společníka,
- změna právní formy a
- přeshraniční přemístění sídla (14).

„Zákon o přeměnách se dělí do sedmi částí:

1. *část – Obecná ustanovení (§ 1 - 59zb) společná pro všechny druhy přeměn, součástí pro všechny druhy přeměn, součástí jsou i základy přeshraniční přeměn (§ 59a – 59zb),*
2. *část – fúze (§ 60–242),*
3. *část – rozdělení (§ 243–336 l),*
4. *část – převod jmění na společníka (§ 337–359 l),*
5. *část – změna právní formy/ včetně ustanovení (§ 384a – 384 p), o přemístění sídla (§ 360–384 p),*
6. *část – společná a přechodná ustanovení (§ 385–389),*
7. *část – účinnost (§ 389). (4), (14)*

Dále jsou přeměny upravovány:

- v zákoně č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob, pokud jde o ustanovení vztahující se k zápisu přeměn obchodního rejstříku,
- ve vyhlášce č. 323/2013 Sb., o náležitostech formulářů na podávání návrhů na zápis, změnu nebo výmaz údajů do veřejného rejstříku a o zrušení některých vyhlášek,
- v zákoně č. 143/ 2001 Sb., o ochraně hospodářské soutěže a o změně některých zákonů některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (4).

Účetní problematika přeměn pro účetní jednotky (podnikateli) je upravována:

- v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- ve vyhlášce č. 500/2002 Sb.,
- v zákoně č. 93/ 2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (4).

Na evropské úrovni je problematika řešena:

- směrnicí Evropského parlamentu a Rady č. 2011/35/EU o fúzích akciových společností,
- směrnicí Rady č. 82/891/EHS o rozdělení akciových společností (šestá směrnice),
- směrnicí Evropského parlamentu a Rady č. 2005/56/ES o přeshraničních fúzích kapitálových společností (desátá směrnice), následně změněné směrnicí 2009/109/ES), jež všechny byly transponovány do českého právního řádu
- nařízení Rady (ES) č. 139/2004 o kontrole spojování podniků (15).

2.2.1 Přípustnost přeměny

Přeměna obchodní společnosti nebo družstva může být provedena kdykoli, během jejich existence. Přípustná je i přeměna, pokud společnost vstoupila do likvidace, nebo když probíhá insolvenční řízení (4).

Pokud se společníci obchodní společnosti rozhodnou, že chtějí realizovat přeměnu své společnosti, pak se musí rozhodnout, o jakou přeměnu půjde a s jakými charakteristikami.

Všechny přeměny mají několik sejných bodů:

1. každá přeměna probíhá na základě projektu,
2. významným rozhodovacím krokem je určení rozhodného dne,
3. zásadní význam má i ocenění jmění,
4. každá přeměna má jako základní bod, od něhož celý proces startuje, okamžik sestavení účetní závěrky (15).

2.2.2 Projekt přeměny

Přeměna společnosti je realizována podle písemného projektu přeměny (14). **Projekt přeměny je základní dokument celého procesu přeměny.** Obsahuje nejdůležitější informace o zanikající společnosti, nástupnické společnosti, o rozhodném dni, o výměnném poměru podílů, tedy o budoucím vlastnickém uspořádání nástupnické společnosti apod. (15).

Tento projekt vyhotovují osoby zúčastněné na přeměně nebo správní rada. Pokud je právnická osoba zúčastněná na přeměně, zabezpečuje splnění této povinnosti statutární orgán. Vždy projekt podepisují všechny osoby zúčastněné na přeměně. Dnem vyhotovení je den, kdy projekt přeměny splňuje všechny náležitosti podle zákona o přeměnách (4).

Projekt přeměny musí:

- být schválen ve stejném znění společníky nebo členy osob zúčastněných na přeměně, jejich valnými hromadami nebo členskými schůzemi způsobem stanoveným zákonem o přeměnách, pokud se takové schválení nevyžaduje
- obsahovat zákonem stanovené údaje,
- být schválen ve znění, v jakém byl zveřejněn nebo uveřejněn (4).

V určitých případech musí mít projekt přeměny formu notářského zápisu, a to, pokud není projekt přeměny schválen společníky nebo členy žádné z osob zúčastněných na přeměně, jejich valnými hromadami nebo členskými schůzemi nebo jde-li o projekt přeměny veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti (4).

2.2.3 Schvalování přeměny

U veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti musí být přeměna schválena všemi společníky. Podpis společníka musí být úředně ověřen (4).

„Přeměna společnosti s ručením omezeným musí být schválena valnou hromadou společnosti, nestanoví-li zákon o přeměnách něco jiného. Přeměna musí být schválena alespoň třemi čtvrtinami hlasů společníků přítomných na valné hromadě, nestanoví-li

zákon jinak. O rozhodnutí valné hromady o přeměně musí být pořízen notářský zápis, jehož přílohou je projekt přeměny. K rozhodnutí o převodu jmění na společníka se vyžaduje souhlas alespoň 90 % hlasů všech společníků zanikající společnosti.“ (4)

U přeměny akciové společnosti to platí stejně jako u společnosti s ručením omezeným, kdy přeměna musí být schválena valnou hromadou. Musí být schválena alespoň třemi čtvrtinami hlasů akcionářů přítomných na valné hromadě. Pokud akciová společnost vydala více druhů akcií, je nutný i souhlas alespoň tří čtvrtin hlasů přítomných akcionářů u každého druhu akcií. Musí být pořízen notářský zápis, jehož přílohou je projekt přeměny. K rozhodnutí o převodu jmění na akcionáře se vyžaduje souhlas alespoň 90 % hlasů všech akcionářů zanikající společnosti (4).

2.2.4 Zpráva o přeměně

Zprávu o přeměně je povinen zpracovat statuární orgán každé z právnických osob zúčastněných na přeměně. Je to podrobná písemná zpráva o přeměně, ve které se vysvětlí projekt přeměny (14).

Zpráva o přeměně musí obsahovat:

- odůvodnění výměnného poměru podílu z právního i ekonomického hlediska, dochází-li k jejich výměně, a objasnění kritéria použitého pro rozdělení podílů v nástupnických společnostech nebo družstvech při rozdělení,
- odůvodnění výše případných doplateků,
- vysvětlení opatření ve prospěch vlastníků jednotlivých druhů cenných papírů emitovaných osobou zúčastněnou na přeměně,
- popis problémů, které se vyskytly při oceňování, nebo sdělení, že se žádné obtíže nevyskytly,
- změny právního a ekonomického postavení společníků nebo členů, včetně změny rozsahu ručení společníků společností,

- dopady přeměny na věřitele osoby zúčastněné na přeměně, zejména z hlediska dobytnosti jejich pohledávek (4).

Zpráva o přeměně nemusí být zpracovávána v případě:

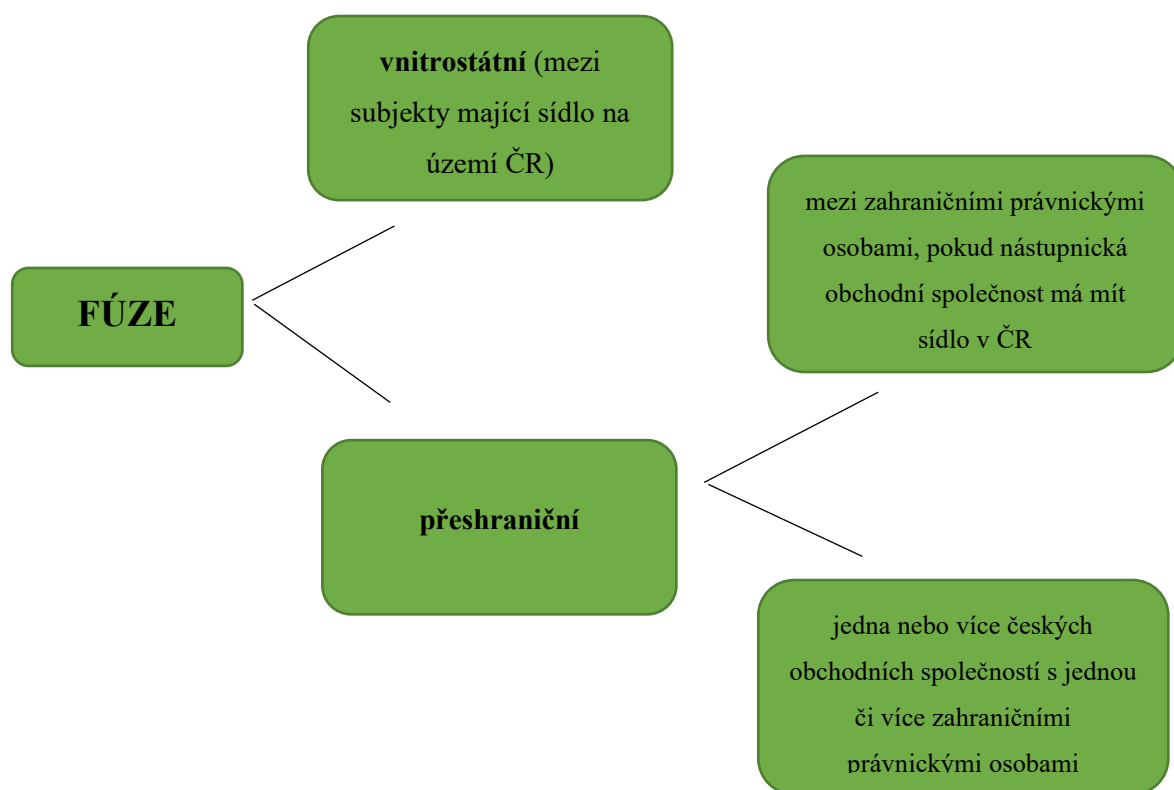
- jedná se o přeměnu veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti,
- zanikající společnost s ručením omezeným nebo akciová společnost fúzuje se svým jediným společníkem,
- jsou-li všichni společníci zúčastněné společnosti s ručením omezeným jejími jednatelem, v takovém případě se zpráva nepořizuje jen za tuto společnost s ručením omezeným, nebo
- k tomu všichni společníci nebo členové všech osob zúčastněných na přeměně udělili souhlas (4), (15).

2.2.5 Právní účinky přeměny

Právní účinky přeměny nastávají dnem zápisu přeměny do obchodního rejstříku, nestanoví-li zákon o přeměnách něco jiného. Účetní účinky přeměny nastávají k rozhodnému dni (4)

2.2.6 Fúze

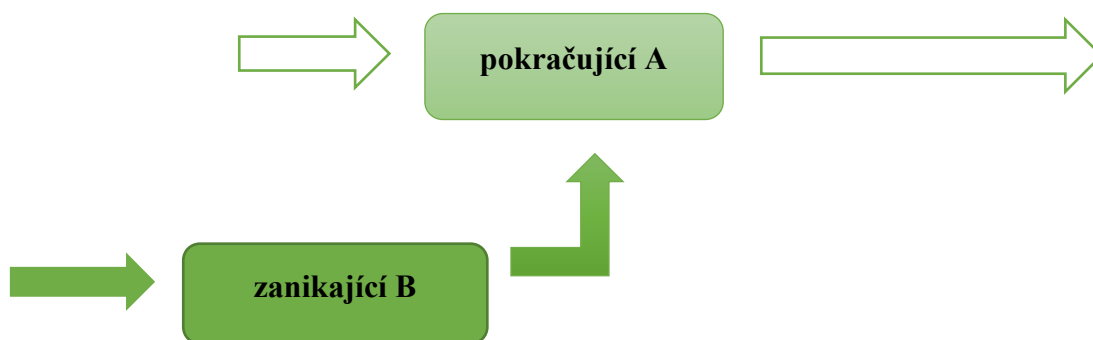
Fúze patří k nejčastěji realizovaným způsobům přeměn obchodních společností a družstev. Je to proces, ve kterém zaniká jedna nebo více společností a její/jejich jmění přebírá právní nástupce, který již existuje nebo fúzí vzniká. Fúze může být vnitrostátní nebo přeshraniční a má dvě základní formy, a to, sloučení nebo splynutí (15).



Obrázek 2: Fúze a její rozdělení (Vlastní zpracování dle 4)

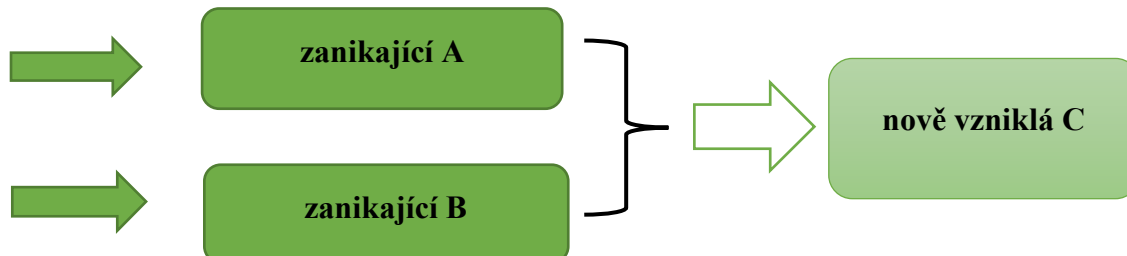
Fúze sloučením dochází k zániku společnosti nebo družstva a přechodu jmění zanikající společnosti nebo družstva na nástupnickou společnost nebo družstvo. Nástupnická společnost nebo družstvo vstupuje do právního postavení zanikající společnosti nebo družstva (4).

Podle § 61 zákona o přeměnách obchodních společností a družstev se za sloučení považuje, jestli se slučuje zanikající akciová společnost nebo společnost s ručením omezeným s nástupnickou akciovou společností nebo společností s ručením omezeným, která je jediným společníkem (14).



Obrázek 3: Fúze sloučením (Vlastní zpracování dle 4)

Fúze splynutím dochází k zániku dvou nebo více společností nebo družstev a přechodu jejich jmění na splynutím vzniklou nástupnickou společnost nebo družstvo (4). Podle §62 zákona o přeměnách obchodních společností a družstev nástupnická společnost nebo družstvo vstupuje do právního postavení zanikáných společností nebo družstev (15).



Obrázek 4: Fúze splynutím (Vlastní zpracování dle 4)

Výhody fúze – je dosahování úspor z:

- **rozsahu** – vyloučení fixních nákladů, racionalizace
- **měřítko** – snížení výrobních nákladů při společné výrobě různých výrobků (např. využití nějakého společného vstupu),
- **z učení** – na základě nahromaděných zkušeností (např. výměna zkušeností mezi dříve soutěžícími subjekty),
- **zvyšování technologického postupu** - (např. u subjektů, kteří disponují patenty),
- **vzrůst vyjednávací síly spojených subjektů** - (např. získání množstevních slev),

- **zvýšení efektivnosti řízení** – (např. úspory v oblasti řízení) (4), (15).

Mezi **nevýhody** patří i to, že fúze není žádnou rychlou a jednoduchou cestou ke zvýšení úspěchu v podnikání. Existují velká rizika neúspěchu, a díky tomu můžou nastat i velká finanční rizika (4).

Projekt fúze obsahuje alespoň:

- firmu a sídlo všech zúčastněných a nových společností nebo družstev, jejich právní formu a identifikační číslo (IČO),
- výměnný poměr podílů společníků zanikající společnosti na nástupnické společnosti (kromě případů, kdy dochází k výměně podílů) a případný doplatek s určením jeho výše a dobu splatnosti,
- rozhodný den fúze,
- práva, kdy nástupnická společnost poskytne vlastníkům dluhopisů, popřípadě opatření, jež jsou pro ně navrhována,
- den, od kterého vzniká právo na podíl na zisku komanditistům nebo společníkům společnosti s ručením omezeným nebo akcionářům z vyměněných podílů, jakž i zvláštní podmínky týkající se tohoto práva, pokud existují,
- zvláštní výhody, které jedna nebo více zúčastněných společností poskytuje členům statutárního orgánu, členům dozorčí rady, správní rady nebo kontrolní komise, pokud se zřizuje, a znalci přezkoumávajícímu projektu fúze,
- při fúzi sloučením změny zakladatelského právního jednání nástupnické společnosti,
- při fúzi splynutím:
 - zakladatelské právní jednání nástupnické společnosti nebo družstva,
 - jména a bydliště nebo firmy nebo názvy, sídla a identifikační čísla členů statutárního orgánu nástupnické společnosti nebo družstva a dozorčí rady nebo správní rady akciové společnosti, a pokud se zřizují, i dozorčí rady společnosti s ručením omezeným nebo kontrolní komise družstva (4), (14).

2.2.7 Rozdělení obchodní společnosti

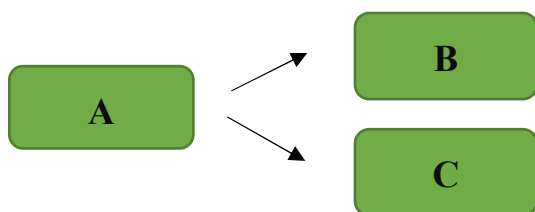
Rozdělení obchodní společnosti nebo družstva se v praxi využívá zejména k oddělení zdravé části firmy od té problémovější, kdy vlastníci se snaží ponechat obě dvě tyto části.

Ta část, která není problémová, v závislosti na strategii, buď založí zcela novou samostatnou firmu, anebo se připojí s jinou společností do efektního celku. Ekonomicky horší část rozdělené společnosti se pak buď ponechá svému osudu, nebo se spojí se strategickým partnerem, který by ji měl tzv. „postavit na nohy“ (15).

Podle §243 odst. 1 zákona o přeměnách může mít formu rozštěpení nebo odštěpení (14). Rozdělení odštěpením patří v praxi k nejčastěji realizovaným formám přeměn (15).

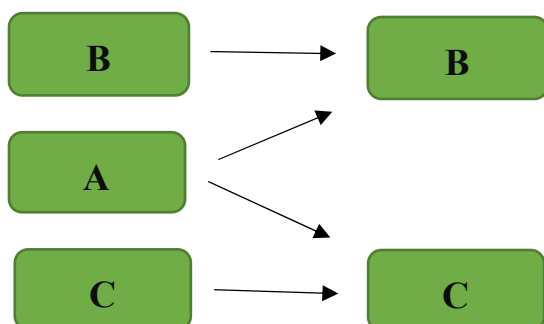
Rozdělení rozštěpením rozdělovaná společnost **zaniká** a její jmění přechází:

1. na více nově vznikajících společností nebo družstev.



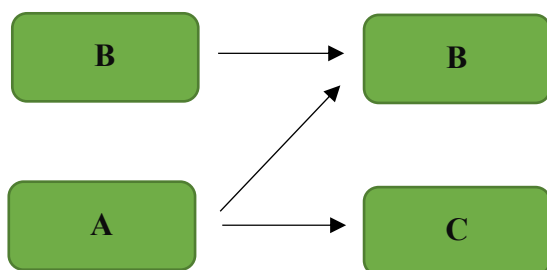
Obrázek 5: Rozdělení rozštěpením se vznikem nových společností (Vlastní zpracování dle 4)

2. na více již existujících společností.



Obrázek 6: rozštěpení sloučením (Vlastní zpracování dle 4)

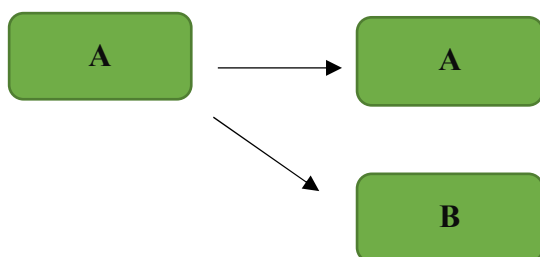
3. kombinace forem uvedených v bodech 1 a 2.



Obrázek 7: rozdělení rozštěpením kombinací uvedených v bodech 1 a 2

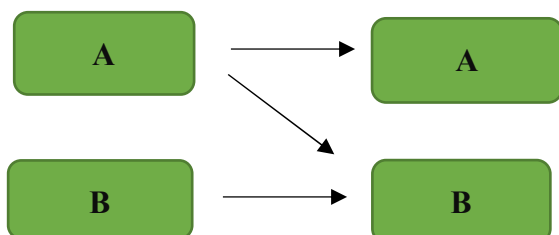
Rozdělení v důsledku odštěpení rozdělovaná společnost **nezaniká** a část jejího jmění přechází:

1. na jednu nebo více nově vznikajících společností.



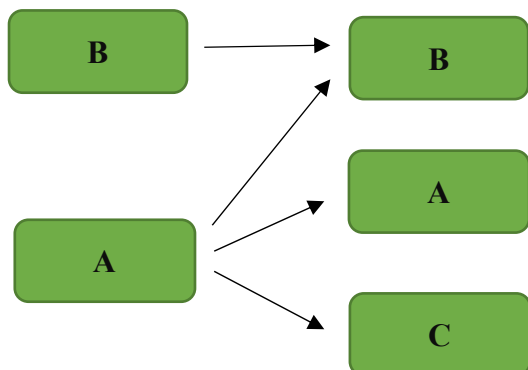
Obrázek 8: odštěpením se vznikem nové nebo nových společností (Vlastní zpracování dle 4)

2. na jednu nebo více již existujících společností.



Obrázek 9: odštěpení sloučením (Vlastní zpracování dle 4)

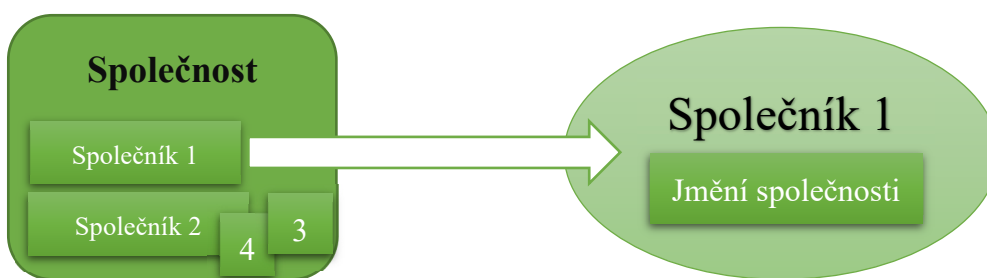
3. kombinace forem uvedených v bodech 1 a 2.



Obrázek 10: kombinace forem uvedených v bodech 1 a 2 (Vlastní zpracování dle 4)

2.2.8 Převod jmění na společníka

Podle § 337 zákona o přeměnách mohou společníci nebo příslušný orgán obchodní společnosti (za podmínek stanovených u jednotlivých forem společností) rozhodnout že jmění společnosti převezme jeden přejímající společník. Přejímající společník (jak fyzická, tak i právnická osoba) musí být ke dni vyhotovení projektu převodu jmění i v době podání návrhu na zápis převodu jmění do obchodního rejstříku podnikatelem. Tímto způsobem dochází ke zrušení společnosti bez likvidace. Zákon stanovuje zákaz zrušení družstva s převodem jmění na člena družstva (14).



Obrázek 11: Převod jmění společnosti (Vlastní zpracování dle 4)

Obrázek č. 11 zobrazuje, že přeměny se může zúčastnit i fyzická osoba. Je to situace kdy jeden společník – podnikatel – převezme jmění společnosti a tato společnost zanikne bez likvidace. Tuto situace je možné využít ve všech formách společností. V kapitálových společnostech může převzít jmění majoritní společník (u s. r. o. s 90 % obchodním podílem, u a. s. společník, která má akcie s 90 % základního kapitálu). Zbývající společníci musí být vypořádáni (15).

Lze i převod jmění na společníka využít u osobních společnostech. Většinou to nastává, pokud počet společníků poklesne pod dva, vlivem zániku jejich účasti. U osobních společností musí být nejméně dva společníci, a to po celou dobu existence společnosti (15).

Projekt převodu jmění obsahuje firmu, sídlo, IČO a právní formu zanikající společnosti, obdobné údaje o přejímajícím společníkovi, rozhodný den převodu jmění a pravidla pro vypořádání ostatních společníků. Přejímající musí být podnikatelem. Ostatní společníky musí přejímající vypořádat, toto vypořádání musí být přiměřené reálné hodnotě jejich podílů, přiměřenost musí být doložena posudkem znalce. Posudek znalce musí obsahovat zákonem požadované údaje. Do jednoho měsíce od zápisu převodu jmění na společníka do obchodního rejstříku se provede výplata vypořádání ostatních společníkům (15).

2.2.9 Změna právní formy

Změnou právní formy právnická osoba nezaniká, ani nepřechází její jmění na právního nástupce, pouze se mění její vnitřní právní poměry a právní postavení společníků. Změna právní formy připadá v úvahu u všech obchodních korporací, tedy i u družstev.

Projekt změny právní formy musí obsahovat alespoň:

- firmu, sídlo, IČO společnosti před změnou právní formy,
- právní formu, kterou má společnost nabýt,
- firmu společnosti po změně právní formy,
- den, k němuž je vyhotoven projekt změny právní formy,
- společenskou smlouvu nebo zakladatelskou listinu po zápisu změny do obchodního rejstříku,

- všechny zvláštní výhody, které měnící se společnost poskytuje členům statutárního orgánu, členům dozorčí rady, správní rady nebo kontrolní komise, pokud se zřizují, a znalci pro ocenění jmění,
- pravidla postupu při vypořádání se společníkem, který se změnou právní formy nesouhlasil, a výše částky, která mu bude vyplacena,
- při změně právní formy akciové společnosti výši náhrady pro vlastníky vyměnitelných nebo prioritních dluhopisů a opčních listů,
- jména, příjmení a bydliště nebo firmy, sídla a IČO, které budou po zápisu změny právní formy do obchodního rejstříku:
 - statutárním orgánem
 - členy dozorčí rady nebo správní rad akciové společnosti, a pokud se zřizuje i dozorčí rada společnosti s ručením omezeným.
- mění-li se právní forma na akciovou společnost:
 - počet, druh, formu a jmenovitou hodnotu akcií určených pro každého akcionáře po zápisu změny právní formy do obchodního rejstříku, údaj o akciích, zda budou vydaný jako cenný papír nebo jako zaknihovaný cenný papír anebo budou imobilizovány, a pravidla postupu a dobu jejich vydání,
 - kolik míst v dozorčí radě nebo správní radě akciové společnosti má být obsazeno osobami volenými zaměstnanci společnosti s uvedením, kdy tato místa budou obsazena, jestli až po zápisu změny právní formy do obchodního rejstříku (4).

2.2.10 Přeshraniční přemístění sídla

Česká právnická osoba může přemístit své sídlo na území jiného členského státu a může se i nadále řídit českým právním řádem. Toto je však možné, jen pokud právní předpisy daného státu takovou situaci umožňují. Na území jiného státu je možné změnit svou právní formu na tu, kterou znají předpisy tohoto státu. Pokud společnost přesune svoje sídlo do zahraničí, musí být také na tomto území zapsáno. Jestliže společnost u našeho obchodního rejstříku provede zápis nového sídla společnosti a údaj, že došlo k přemístění do zahraničí, dojde k výmazu sídla u nás (15).

Zahraniční osoba může také přemístit sídlo do České republiky. Záleží na právní úpravě státu, ze kterého je společnost přemísťována, zda takovou možnost připouští. V případě přemístění sídla k nám se společnost stane právnickou osobou a její vnitřní poměry se budou řídit českými právními předpisy (15).

2.3 Účetní aspekty přeměn

Smyslem zákonné povinnosti vedení účetnictví je zobrazit proces a výsledek hospodaření účetní jednotky a poskytnou věrné a poctivé zobrazení souhrnného pohledu finanční situace podnikatele, na efektivnost procesu jeho hospodaření, na schopnost produkování peněz a zejména na schopnost uchovávat majetkovou podstatu podniku a tím zajišťovat předpoklad dalšího trvání podnikatelova podnikání v dohledné budoucnosti. Účetní informace jsou důležitým nástrojem finančního řízení podnikatele a také základem pro stanovení daňových povinností podnikatele. Výše uvedené platí i pro oblast přeměn obchodních společností (16).

Účetní problematika přeměn obchodních společností je definována následujícími účetními předpisy:

- zákonem 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláškou Ministerstva financí ČR č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v podvojném účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- českým účetním standardem 011 – operace s podnikem (4).

Následující tabulka zobrazuje hlavní oblasti úpravy přeměn společností podle zákona účetnictví.

Tabulka 1: Oblasti úpravy přeměn společností dle zákona o účetnictví (Zdroj: vlastní zpracování dle 4)

Věcné vymezení (skutečnost)	Účel (praktické použití)
Účetní období v návaznosti na rozhodný den	Vznik „prodlouženého nebo zkráceného účetního období“
Otevírání a uzavírání účetních knih	Stanovení konkrétních okamžiků otevírání nebo uzavírání účetních knih
Problematika oceňování	Ocenění majetku a závazků reálnou hodnotou
Možnost převzetí účetních cen zanikající účetní jednotky nebo individuální ocenění aktiv a pasiv	Případ nabytí více než jedné složky aktiv či pasiv převodem či přechodem

V následující tabulce jsou zobrazeny hlavní oblasti úpravy přeměn společností podle vyhlášky.

Tabulka 2: Oblasti úpravy přeměn společností podle vyhlášky (Zdroj: Vlastní zpracování dle 4)

Věcné vymezení (skutečnost)	Účel (praktické použití)
Okamžik zaúčtování přecenění aktiv a pasiv	Stanovení reálné hodnoty aktiv a pasiv v návaznosti na rozhodný den
Důsledek ocenění reálnou hodnotou	Vznik rozdílů z ocenění při přeměnách obchodních korporací
Definice goodwillu	Vznik a odepisování goodwillu
Definice oceňovacích rozdílů	Vznik a odpisování oceňovacích rozdílů
Definice rozdílů z přeměn obchodních korporací	Způsob vzniku a obsah rozdílů z přeměn obchodních korporací

V tabulce číslo tři jsou definovány hlavní oblasti přeměn společností podle českého standardu 011 – operace s podnikem.

Tabulka 3: hlavní oblasti úpravy přeměn společností podle českého standardu 011 - operace s podnikem (zdroj: vlastní zpracování dle 4)

Věcné vymezení (skutečnost)	Účel (praktické použití)
Vybrané položky konečné účetní závěrky	O jejich existenci rozhodnou zúčastněné účetní jednotky
Způsoby účtování o ocenění aktiv a pasiv reálnou hodnotou	Konkrétní způsob účtování rozdílů z ocenění při přeměnách společností

Následující tabulka popisuje úpravy přeměn společností podle zákona č. 125/ 2008 Sb., o přeměnách obchodních společností – účetní souvislosti.

Tabulka 4: Hlavní úpravy přeměn společností dle zákona č. 125/2008 Sb. (zdroj: vlastní zpracování dle 4)

Věcné vymezení (skutečnost)	Účel (praktické použití)
Definice rozhodného dne	Odkaz na účetní povinnosti
Vymezení jednotlivých druhů účetních závěrek	Okamžiky sestavení těchto účetních závěrek
Audit účetních závěrek	Povinnost auditu účetních závěrek
Ocenění jmění posudkem znalce	Návaznost na účetní ocenění

Mezi účetní souvislosti procesu přeměn patří:

- uzavírání knih, vedení účetnictví,
- problematika oceňování,
- možnost převzetí účetních cen zanikajících společností nebo individuální ocenění jednotlivých položek,
- vykazování přeceňování rozdílů k nabytému majetku a goodwillu (4)

2.3.1 Rozhodný den

Je to velmi důležitý pojem, ovlivňuje samotná účetní období, jejich délku, účtování zanikajících a nástupnických společností a další povinnosti. Rozhodným dnem fúze, rozdělení a převodu jmění na společníka se rozumí den, od něhož se jednání zanikající společnosti nebo rozdělované společnosti považují z účetního hlediska za jednání skutečná na účet nástupnické společnosti nebo přejímajícího společníka. Jedná se o okamžik zahájení účetnictví „nově vzniklé“ – nástupnické společnosti. Rozhodný den může být stanoven kdykoli, jakýkoliv den v roce. Tento den nemůže předcházet o více než 12 měsíců den, v němž bude podán návrh na zápis přeměny do obchodního rejstříku. Jako rozhodný den přeměny může být stanoven nejpozději den zápisu fúze, rozdělení nebo převodu jmění na společníka do obchodního rejstříku (4), (13).

Rozhodný den je možné stanovit dvojím způsobem:

Varianta I. - na období předcházející vypracování projektu

- a) rozhodný den stojí na počátku klasického účetního období jednotky, následuje po běžném uzavření účetních knih na konci kalendářního příp. hospodářského roku účetní jednotky. Zde je řádná účetní závěrka také konečnou účetní závěrkou. Den konečné účetní závěrky (rozhodný den), bude také dnem pro ocenění jmění, je-li vyžadováno. Zahajovací rozvaha bude stanovena rozhodnému dni, tedy k datu 1.1. Právní a účetní účinky fúze budou odděleny, ke spojení účetnictví obou subjektů dojde až se zápisem fúze do obchodního rejstříku. Do té doby zanikající a nástupnická společnost účtují odděleně (4).

V následující tabulce je uveden příklad, jaké jsou účetní povinnosti a jak je stanoven rozhodný den.

Tabulka 5: Rozhodný den na počátku klasického účetního období (Zdroj: vlastní zpracování dle 4)

Datum	Účetní povinnosti
31. 12. 2020	Konečná účetní závěrka řádná, ocenění jmění
1. 1. 2021	Rozhodný den – účtuje se o ocenění majetku a závazků na reálnou hodnotu
30. 6. 2021	Vypracování projektu přeměny
30. 11. 2021	Zápis přeměny do obchodního rejstříku

- b) rozhodný den se neshoduje s počátkem kalendářního, resp. hospodářského roku, bude ale stanoven na datum předcházející vypracování projektu. Účetní jednotka opět uzavře své knihy ke dni přecházejícímu rozhodný den. Konečná účetní závěrka bude sestavena jako mimořádná a den, k němuž budou uzavírány knihy, bude dnem pro ocenění jmění. Vzniká zde tzv. zkrácené účetní období = období před rozhodným dnem, tedy od 1. 1. do 31. 1. 2021, pokud se jedná o klasický kalendářní rok. Může také nastat tzv. prodloužené účetní období, a to v období následujícím po zkráceném období, jestliže uvažíme, že společnosti mohou podat návrh na zápis fúze do obchodního rejstříku až do 12 měsíců po rozhodném dni, tedy až v příštím kalendářním roce. Do té doby zanikající a nástupnická společnost účtují odděleně (4).

V následující tabulce je uveden příklad situace, kdy rozhodný den se neshoduje s počátkem kalendářního roku.

Tabulka 6: Rozhodná den, který se nesuduje s počátkem kalendářního roku (Zdroj: vlastní zpracování dle 4)

Datum	Účetní povinnosti
31. 5. 2021	Konečná účetní závěrka mimořádná, ocenění jmění
1. 6. 2021	Rozhodný den – účtuje se o ocenění majetku a závazků na reálnou hodnotu
31. 8. 2021	Vypracování projektu přeměny
30. 11. 2021	Zápis přeměny do obchodního rejstříku

Varianta II. - na období následující po vypracování projektu

V této variantě se rozhodný den neshoduje se dnem otevírání účetních knih následujícím po rozvahovém dni pro účely cenění. Rozhodný den pro ocenění je dnem poslední řádné nebo mimořádné účetní závěrky před vypracováním projektu, tedy 31. 12. 2020. Další konečná závěrka bude vypracována jako mimořádná závěrka ke dni předcházejícímu rozhodný den přeměny a zahajovací rozvaha bude vyhotovena k rozhodnému dni. Právní účinky jsou odděleny od účetních účinků přeměny, ke spojení účetnictví dojde zápisem do obchodního rejstříku. Účetní jednotce vzniká „dodatečné“ účetní období od 1. 1. do 31. 7. 2020 (4).

V následující tabulce je zobrazen příklad, kdy rozhodný den je stanoven po vypracování projektu.

Tabulka 7: Rozhodný den po vypracování projektu, před dnem zápisu (Zdroj: vlastní zpracování dle 4)

Datum	Účetní povinnosti
31. 12. 2020	Konečná účetní závěrka řádná, ocenění jmění
30. 6. 2021	Vypracování projektu přeměny
31. 7. 2021	Rozhodný den – účtuje se o ocenění majetku a závazků reálnou hodnotou
30. 11. 2021	Zápis přeměny do obchodního rejstříku

Varianta III. – rozhodný den je shodný se dnem zápisu fúze do obchodního rejstříku

Rozhodný den je totožný se dnem zápisu do obchodního rejstříku. Účetní a právní účinky fúze se shodují, neexistuje žádné mezidobí, v němž účtovala zanikající společnost sama za sebe, a při zápisu by bylo její účetnictví zpětně zahrnuto do účetnictví nástupnické společnosti. Před rozhodným dnem bude vyhotovena konečná účetní závěrka, a to jako mimořádná a k rozvahovému dni bude sestavena zahajovací rozvaha. Jmění bude oceněno k rozvahovému dni ocenění, jímž je

poslední konečná závěrka sestavovaná zanikající společností před vypracováním projektu, zpravidla jím tedy bude poslední den hospodářského roku účetní jednotky (4).

Následující tabulka popisuje příklad, kdy rozhodný den je shodný se dnem zápisu fúze do obchodního rejstříku.

Tabulka 8 Rozhodný den shodný se dnem zápisu fúze do obchodního rejstříku (Zdroj: vlastní zpracování dle 4)

Datum	Účetní povinnosti
31. 12. 2020	Konečná účetní závěrka řádná, ocenění jmění
30. 6. 2021	Vypracování projektu přeměny
30. 11. 2021	Konečná účetní závěrka mimořádná
1. 12. 2021	Rozhodný den – účtuje se o ocenění majetku a závazků reálnou hodnotou Den zápisu do obchodního rejstříku

2.3.2 Účetní období

Účetní období je dvanáct měsíců nepřetržitě po sobě jdoucích, pokud není stanoveno jinak. Účetní období může být kalendářní rok, nebo hospodářský rok. Hospodářským rokem je účetní období, které může začínat pouze prvním dnem jiného měsíce, než je leden. Účetní období bezprostředně předcházející změně účetního období může být kratší nebo i delší než uvedených dvanáct měsíců (17).

Účetní období při přeměně účetní jednotky:

a) *“ začíná pro nezanikající účetní jednotku rozhodným dnem stanoveným postupem podle zvláštního právního předpisu a končí posledním dnem účetního období, ve kterém nastaly právní účinky přeměny,*

b) *končí pro zanikající účetní jednotku dnem předcházejícím rozhodnému dni stanovenému postupem podle zvláštního právního předpisu. “ (17)*

Účetní období může být delší než 12 měsíců:

- a)“ při vzniku účetní jednotky v období 3 měsíců před koncem kalendářního roku,*
- b) při zániku účetní jednotky v období 3 měsíců po skončení kalendářního roku nebo hospodářského roku,*
- c) stanoví-li tento zákon nebo zvláštní právní předpis rozvahový den ve lhůtě do 3 měsíců před počátkem běžného účetního období,*
- d) stanoví-li tento zákon nebo zvláštní právní předpis rozvahový den ve lhůtě do 3 měsíců po konci běžného účetního období a neodporuje-li takovéto prodloužení smyslu rozvahového dne běžného účetního období,*
- e) případně-li rozhodný den u nástupnické účetní jednotky nebo rozdělované účetní jednotky do období 3 měsíců před skončením kalendářního nebo hospodářského roku a dojde-li v tomto období zároveň k zápisu přeměny do veřejného rejstříku.“ (17)*

2.3.3 Otevírání a uzavírání účetních knih

Osoby zúčastněné na fúzi, rozdělení nebo převodu jmění na společníka otevírají účetní knihy k rozhodnému dni a vedou účetnictví samostatně od rozhodného dne do dne zápisu fúze, rozdělení nebo převodu jmění na společníka do obchodního rejstříku. To platí, i pokud se jedná o zanikající obchodní společnost pak i nástupnická společnost nebo přejímající společník. Nástupníci upraví účetnictví zúčastněných obchodních společností ke dni zápisu fúze, rozdělení nebo převodu jmění na společníka do obchodního rejstříku s účinky od rozhodného dne (16).

V prováděcí vyhlášce v § 54b jsou obsaženy úpravy prováděné s účinky od rozhodného dne. To platí pro nástupnickou účetní jednotku či přejímajícího společníka, který je též účetní jednotkou, kdy se v rámci přeměny obchodní společnosti neshoduje rozhodný den se dnem zápisu přeměny do obchodního rejstříku. V takovém případě účtují ke dni zápisu přeměny do obchodního rejstříku s účinky od rozhodného dne zejména o následujících skutečnostech:

- převzetí nebo úbytku aktiv a pasiv zanikající účetní jednotky či účetní jednotky rozdělované odštěpením,
- převzetí nebo úbytku oceňovacích rozdílů k majetku a závazkům (vymezené v § 54 a § 54a),
- dalších skutečnostech dle § 14a odst. 2,
- použití oceňovacího rozdílu vykázaného v položkách, které jsou uvedeny v § 14a odst. 1 až 3, jestliže provádí rozdělení těchto položek,
- převzetí nebo úbytku nákladů a výnosů zanikající účetní jednotky či účetní jednotky rozdělované odštěpením (9).

2.3.4 Konečná účetní závěrka

Konečná účetní závěrka se sestavuje všemi zúčastněnými společnostmi jako řádná nebo mimořádná účetní závěrka, ke dni, který předchází rozhodnému dni přeměny. U přejímajícího společníka se konečná účetní závěrka sestavuje a schvaluje pouze tehdy, jestli je účetní jednotkou (16).

V souladu s českým účetním standardem 011 – Operace s podnikem při sestavování konečné účetní závěrky ke dni předcházejícímu rozhodný den zúčastněné účetní jednotky rozhodnou, zda oceňovací rozdíly k nabytému majetku, goodwill, opravné položky k jednotlivým druhům majetku, přechodka aktiva a pasiva, rezervy a zajišťovací deriváty budou převáděny na nástupnickou účetní jednotku, nebo jestli budou zrušeny. Své rozhodnutí a důvody uvedou v příloze k účetní závěrce a musí být věrným obrazem skutečnosti. Při změně právní formy tyto položky přecházejí do zahajovací rozvahy účetní jednotky beze změn. (4).

2.3.5 Mezitímní účetní závěrka

Při fúzi, rozdělení a převodu jmění na společníka se mezitímní účetní závěrka sestavuje, byla-li konečná účetní závěrka sestavena z údajů ke dni, od něhož ke dni vyhotovení projektu fúze, rozdělení nebo převodu jmění na společníka uplynulo více než 6 měsíců. Také platí, že ode dne, k němuž je sestavena mezitímní účetní závěrka, do dne vypracování projektu fúze, rozdělení nebo převodu jmění na společníka nesmí uplynout více než 3 měsíce. (16).

2.3.6 Povinnost ověření účetní závěrky auditorem

Všechny osoby zúčastněné na přeměně ověřují auditorem konečnou účetní závěrku nebo mezitímní účetní závěrku, pokud alespoň jedna z osob zúčastněných na přeměně má povinnost ověřit konečnou účetní závěrku nebo mezitímní účetní závěrku auditorem. Dále platí, pokud mají povinnost ověřit konečnou účetní závěrku auditorem všechny osoby zúčastněné na přeměně, které vedou účetnictví, mají nástupné společnosti, přejímající společník nebo společnost po změně právní formy povinnost nechat ověřit zahajovací rozvahu auditorem (4).

2.3.7 Ocenění majetku a závazků při přeměnách

Majetek a závazky se při přeměně společnosti oceňují reálnou hodnotou v případech stanovených vyhláškou, která stanoví i okamžik účtování o ocenění reálnou hodnotou.

Pro účel zákona o účetnictví se jako reálná hodnota použije:

- a) tržní hodnota,
- b) ocenění znalcem, není-li tržní hodnota k dispozici nebo nedostatečně představuje reálnou hodnotu,
- c) ocenění stanovené podle zvláštních právních předpisů, není-li možné využít předešlé dvě možnosti (4).

Předmětem ocenění je jmění zanikajících společností. Podle vyhlášky 500/2002 Sb. o ocenění majetku a závazků reálnou hodnotou se účtuje k rozhodnému dni zanikající nebo rozdělovaná společnost či nástupnická společnost (18).

Ocenění majetku zanikající nebo rozdělované společnosti se promítne v zahajovací rozvaze nástupnické společnosti (4).

Ocenění jmění posudkem znalce musí být ve třech případech:

- zúčastněné společnosti musí mít formu akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným,

- nové ocenění se vztahuje na majetek a závazky zanikající společnosti v případě fúze a rozdělení, v případě odštěpení se váže na majetek a závazky, které odštěpením přecházejí na nástupnickou společnost vznikající odštěpením,
- vydání nových akcií nástupnické společnosti nebo přiznání nových vkladů a s nimi spojených obchodních podílů na nástupnické společnosti pro společníky zanikající společnosti nebo ze společnosti, z které dochází k odštěpení obchodního jmění (4).

2.3.8 Sestavení zahajovací rozvahy

Zahajovací rozvahu si sestavuje nástupnická společnost k rozhodnému dni přeměny. Povinnost sestavit zahajovací rozvahu má každá nástupnická společnost, to znamená, že se sestavuje v případě fúze i odštěpení. Jsou zde vykázána aktiva a pasiva nástupnické společnosti v ocenění převzatém od zanikající společnosti s případným přeceněním na reálnou hodnotu (13).

Sestavení zahajovací rozvahy v případě sloučením, splynutím nebo převodu jmění na společníka:

1. součet všech položek aktiv z konečných závěrek zúčastněných společností,
2. součet všech závazků z konečných závěrek zúčastněných společností,
3. zaúčtování přecenění aktiv a závazků dle znaleckého ocenění, a to buď souhrnným způsobem s vyjádřením oceňovacího rozdílu k nabytému majetku, nebo dle individuálního znaleckého ocenění s vyčíslením goodwillu,
4. vytvoření struktury vlastního kapitálu podle projektu a komentáře k zahajovací rozvaze,
5. vyloučení akcií zanikající společnosti, nebo akcií nástupnické společnosti, které jsou použity k výměně, oproti vlastnímu kapitálu,
6. vyloučení vzájemných pohledávek a závazků,
7. zachycení závazků z vypořádání pro menšinové společníky při převzetí jmění nebo závazků z doplatků (13).

Sestavení zahajovací rozvahy v případě rozdělení nebo odštěpení:

1. převzetí položek aktiv z konečné závěrky zanikající nebo rozdělované společnosti, které mají přejít na konkrétní nástupnickou společnost,
2. převzetí závazků z konečné závěrky zanikající nebo rozdělované společnosti, které mají přejít na konkrétní nástupnickou společnost,
3. zaúčtování přecenění aktiv a závazků dle znaleckého ocenění, a to buď souhrnným způsobem s vyjádřením oceňovacího rozdílu k nabytému majetku, nebo dle individuálního znaleckého ocenění s vyčíslením goodwillu
4. vytvoření struktury vlastního kapitálu podle projektu rozdělení nebo odštěpení pro konkrétní nástupnickou společnost,
5. možný vznik vzájemných pohledávek a závazků (13).

Podrobný postup zahajovací rozvahy je podrobně popsán v českém účetním standardu č. 011 – Operace s podnikem, část druhá Postup účtování při přeměně. Dále je důležitý standard č. 003 – Odložená daň, kdy při přecenění aktiv vznikají rozdíly, které vyústí v odloženou daň (13).

2.3.9 Odložená daň

Jedná se o nástroj podvojného účetnictví, jehož úkolem je přiřazení nákladu na daň z příjmů do správného účetního období. V současnosti se používá rozvahový přístup k odložené dani, která znamená, že závazková metoda vychází z rozdílů mezi účetní hodnotou aktiv (v netto hodnotě) nebo pasiv a jejich daňovou základnou. Daňová základna aktiv je hodnota, jež se v budoucnu uplatní pro daňové účely jako daňově uznatelný výdaj, a to např. při spotřebě, prodeji nebo formou daňových odpisů. Z daného rozdílu poté vznikne daňový základ, ze kterého bude nutné odvést daň z příjmů. Jedná se o budoucí daňové břemeno, které je potřeba v rámci účetnictví vyjádřit jako onu odloženou daň.

Můžou nastat následující přechodné rozdíly:

- zdanitelné (přičitatelné) – vyústí v částky, které zapříčiní to, že se bude zvyšovat daňový základ pro splatnou daň v budoucích obdobích → vedou k odloženému daňovému závazku,
- odčitatelné – vyústí v částky, které zapříčiní to, že se bude snižovat hospodářský výsledek při úpravě na daňový základ v budoucím období → vedou k odložené daňové pohledávce (10).

2.4 Daňové aspekty přeměn obchodních společností

Tato kapitola se věnuje daňovým povinnostem zúčastněných korporací na přeměně. Výše daňového zatížení hraje důležitou roli při rozhodování, jestli se provede fúze či rozdělení společnosti. Největší dopad na zúčastněné společnosti má daň z příjmů právnických osob, nicméně dopad ostatních daní nejsou zanedbatelné.

2.4.1 Daň z příjmu právnických osob

Přeměny obchodních korporací jako je fúze a rozdělení obchodních společností je problematika, která souvisí s obchodními společnostmi, které podléhají dani z příjmu právnických osob. Jednotlivé společnosti mají daňové povinnosti, které odráží zohledňování položek a hodnot, které přechází na nástupnickou společnost. Případně se zohledňuje, jestli na nástupnickou společnost přejít mohou za určitých podmínek nebo na ni přejít nesmí. Stejně jako u jiných poplatníků, tak i u poplatníka zúčastněného na fúzi je s daňovou povinností spojena povinnost podat v zákonných lhůtách daňové přiznání a daň zaplatit. Při stanovení daně je důležitá správná úprava výsledku hospodaření na daňový základ a následné uplatnění odčitatelných položek od základu daně (např. daňová ztráta) a také využití možných slev na dani (4).

Lhůty pro podání daňového přiznání:

Základní povinností pro poplatníky je podat daňové přiznání v zákonných lhůtách a následně zaplatit vypočtenou daňovou povinnost. Daňové přiznání se podává vždy bez ohledu na výši příjmů nebo na skutečnost, že daňový poplatník vykáže ztrátu. Pokud je zdaňovací období kratší než jeden rok, podává se daňové přiznání za podmínek a ve

lhůtách pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců. U přeměn obchodních korporací nemá povinnost podat daňové přiznání zanikající nebo rozdělovaná obchodní korporace za období od rozhodného dne přeměny do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku (4).

Daňový poplatník podává daňové přiznání také za období:

- předcházející rozhodnému dni fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní korporace, za které nebylo podáno přiznání, není-li rozhodný den prvním dnem kalendářního roku nebo hospodářského roku
- od rozhodného dne přeměny do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku za zanikající nebo rozdělovanou obchodní korporaci nebo za její část, u které je právním nástupcem poplatník daně z příjmů právnických osob, který je daňovým nerezidentem a který nemá ke dni zápisu přeměny do obchodního rejstříku stálou provozovnu na území České republiky (19).

Daňové přiznání **se podává nejpozději do tří měsíců od konce měsíce**, do kterého spadá tzv. „rozhodná skutečnost“. Rozhodná skutečnost je u obchodní korporace, den rozhodnutí nejvyššího orgánu obchodní korporace o fúzi, převodu jmění na společníka nebo rozdělení obchodní společnosti, pokud je tento den dnem pozdějším rozhodnému dni fúze, převodu jmění na společníka nebo rozdělení, není-li rozhodný den fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní korporace prvním dnem kalendářního roku nebo hospodářského roku (4).

U podání daňového přiznání je třeba rozlišit daňové přiznání zanikající společnosti a nástupnické společnosti a zároveň také různé lhůty pro podání daňového přiznání. Pokud se jedná o fúzi, má povinnost podat daňové přiznání za období předcházející rozhodnému dni zanikající společnosti. Za zdaňovací období od rozhodného dne do zápisu fúze do obchodního rejstříku tuto povinnost obecně nemá. Nástupnická společnost podává

daňové přiznání, jak za období přecházející rozhodnému dni, tak i za období, které tímto dnem počíná (4).

Důležitou roli hraje stanovení rozhodného dne, díky kterému se můžou subjekty dostat do odlišných režimů řešení daňové povinnosti s ohledem na různé varianty stanovení rozhodného dne. Stanovení rozhodného dne:

- je stanoven jako první den běžného účetního období,
- je stanoven na jiné datum v průběhu roku (4).

A. rozhodný den je prvním dnem účetního období:

Jedná se o případ, kdy se rozhodný den shoduje s prvním dnem kalendářního, resp. hospodářského rok účetní jednotky, pak je daňové přiznání podáváno v obvyklých termínech, to je ve lhůtě tří nebo šesti měsíců po skončení zdaňovacího období (4).

Zdaňovací období je období od rozhodného dne fúze nebo rozdělení obchodní korporace nebo převodu jmění na člena právnické osoby do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém se přeměna nebo převod staly účinnými. Pokud dojde k zápisu přeměny ještě tentýž rok, bude daňové přiznání podáno za běžný kalendářní rok. Jestli by byl zápis proveden až následující rok, pak daňové přiznání by bylo podáváno až za 24 měsíců a došlo by ke spojení dvou běžných zdaňovacích období (4).

B. rozhodný den je jiný den než počátek účetního období

V této situaci se jedná o případ, kdy není rozhodný den stanoven jako první den klasického účetního období. Je zde nutno rozlišit zkrácené období předcházející rozhodnému dni a zdaňovací období tímto dnem počínající (4).

Za období od začátku kalendářního (hospodářského) roku do rozhodného dne fúze podávají subjekty na této přeměně zúčastněné každý za sebe zvlášť daňové přiznání,

a to za období, které předchází fúzi nebo rozdělení obchodní korporace, za které nebylo dosud podáno daňové přiznání (4).

2.4.2 Zálohy na daň z příjmů

Podle §38a odst. 10 zákona o dani z příjmu ve zdaňovacím období započatém rozhodným dnem přeměny do dne předcházejícího dni zápisu přeměny do obchodního rejstříku, platí za nástupnickou společnost zálohy zanikající nebo rozdělovaná společnost, a to ve výši a periodicitě vyplývajících ze zákona, s výjimkou sloučení, kdy takto stanovené zálohy nadále platí i nástupnická společnost (19).

Ode dne zápisu fúze do obchodního rejstříku platí zálohy nástupnická společnost, a to ve výši a periodicitě odvozené ze součtu posledních známých daňových povinností zaniklých obchodních korporací, stanovených s případným dopočtem podle §38 odst. 6 zákona o dani z příjmu, který při sloučení dále zvýší o poslední známou daňovou povinnost nástupnické společnosti (13).

Při převodu jmění na společníka, který je právnickou osobou, se výše a periodičita záloh placených ve zdaňovacím období nemění. Bude-li právním nástupcem zanikající společnosti fyzická osoba, stanoví zálohy na období ode dne zápisu převodu jmění na společníka do obchodního roku správce daně (13).

U přeměny rozdělením stanoví správce daně nástupnickým obchodním společností zálohy na část zdaňovacího období ode dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Tímto rozhodnutím zároveň stanoví způsob rozdělení záloh zaplacených zanikající nebo rozdělovanou společností k zápočtu na daňovou povinnost nástupnických společností. Zálohy zaplacené v průběhu celého zdaňovacího období zanikajícími, rozdělovanými a nástupnickými společnostmi, se započtou na celkovou daňovou povinnost nástupnických společností. Obdobně to je i u přeměn, u nichž bude rozhodný den první den kalendářního roku nebo hospodářského roku (13).

2.4.3 Odepisování dlouhodobého hmotného majetku

Za hmotný majetek se označují stavby a samostatné movité věci. Hmotný majetek je oprávněn odpisovat pouze jeden poplatník, kterým je odpisovatel. Při přeměnách

obchodník korporací je za odpisovatele nástupnická obchodní společnost, zanikající nebo rozdělovaná obchodní korporace. Odpisy hmotného majetku může uplatnit pouze vlastník majetku. (4).

Daňové odpisy majetku jsou uplatňovány v roční výši anebo ve výši jedné poloviny ročního odpisu. Roční odpisy mohou být uplatněny pouze pro zdaňovací období trvající alespoň dvanáct po sobě jdoucích měsíců. To znamená, že pro kalendářní rok (hospodářský rok), období od rozhodného dne fúze do konce kalendářního roku (hospodářského roku), ve kterém byla fúze zapsána do obchodního rejstříku, trvá-li toto období alespoň dvanáct měsíců, nebo účetní období delší než po sobě jdoucích dvanáct měsíců. Roční odpisy si uplatní poplatník, který eviduje majetek na konci zdaňovacího období (4).

Zásadní vliv na odepisování má rozhodný den, kdy díky tomu můžou nastat rozdílné situace s ohledem na uplatnění odpisů hmotného majetku podle zákona o dani z příjmu:

- **Rozhodný den je stanoven jako počátek účetního období po ukončeném kalendářním roce:**

Obě společnosti si za období, které přechází rozhodnému dni, uplatní odpis v plné roční výši. Nástupnická společnost je od rozhodného dne do dne zápisu fúze do obchodního rejstříku považována za odpisovatele hmotného majetku. Nástupnická společnost si uplatní plnou roční výši daňového odpisu. Způsob odepisování musí být stejný jako u původního vlastníka (4).

- **Rozhodný den je stanoven v průběhu zdaňovacího období:**

Díky ukončení započatého zdaňovacího období dojde ke skutečnosti, že období, za které se podává daňové přiznání, bude kratší než dvanáct měsíců. Nástupnická a zanikající obchodní korporace uplatní odpis ve výši jedné poloviny ročního odpisu. Vylučuje se možnost uplatnění jedné poloviny ročního odpisu u majetku,

který byl evidován zanikající nebo nástupnickou společností v průběhu tohoto zkráceného zdaňovacího období. Daňový odpis pořízeného majetku může uplatnit až v období, které začíná rozhodným dnem, kdy došlo k zápisu fúze (4).

- **Uplatnění odpisu v účetním období, které začíná rozhodným dnem:**

Je to zdaňovací období, které může být kratší nebo delší než 12 měsíců. Pokud bude zdaňovací období kratší 12 měsíců, bude u majetku evidovaného od rozhodného dne fúze do konce kalendářního roku uplatněn nástupnickou společností odpis ve výši jedné poloviny ročního odpisu. Jestliže, zdaňovací období bude delší než 12 měsíců, bude nástupnickou společností uplatněn odpis v plné výši ročních daňových odpisů z majetku všech zúčastněných společností k rozhodnému dni (4).

2.4.4 Vliv znaleckého přecenění majetku

Veškeré přecenění na reálnou hodnotu na základě individuálního znaleckého ocenění, nemá daňové dopady (13).

Pozemky

Daňově uznatelným nákladem je pořizovací cena pozemku, s výjimkou pozemku, který je nabytý přeměnou, a to jen do výše příjmů z prodeje jednotlivého majetku. U pozemku nabytého přeměnou je při jeho prodeji nákladem pořizovací cena evidovaná u zanikající společnosti před přeměnou, bez vlivu ocenění reálnou hodnotou (13).

Dlouhodobý hmotný majetek

Nástupnická společnost pokračuje v odepisování, i ve způsobu odepisování započatém původním vlastníkem z původní vstupní ceny (13).

Dlouhodobý drobný hmotný majetek

U drobného majetku se za uznatelný náklad považují účetní odpisy. Tyto účetní odpisy jsou daňovým výdajem jen do výše účetní zůstatkové ceny evidované u zanikající

obchodní společnosti. Dojde-li v rámci fúze k přecenění tohoto majetku, není odpis z této přeceněné hodnoty daňovým výdajem (13).

Dlouhodobý nehmotný majetek

Daňový odpis dlouhodobého nehmotného majetku si může nástupnická společnost uplatnit v plné výši, jestliže majetek na ni přešel v rámci fúze. Nástupnická společnost pokračuje v odpisování, započatém původním vlastníkem i se vstupní cenou a při zachování způsobu odepisování (13).

Dlouhodobý nehmotný majetek, který nedosahuje hodnotové hranice 60 000 Kč a společnost ho zařazuje do dlouhodobého nehmotného majetku, tak v tomto případě se uplatňují pro daňové účely účetní odpisy daného majetku. V případě nabytí proměnou se za daňově uznatelný náklad považuje účetní odpis jen do výše zůstatkové ceny evidované u zanikající společnosti, jestliže byl tento majetek pořízen úplatně. Jestliže dojde k přecenění dlouhodobého nehmotného majetku v rámci fúze, tak toto přecenění dané účetními odpisy se do nákladů promítne daňovým výdajem (13).

Nedokončené investice

Při prodeji majetku, který se neodepisuje, ani daňově, ani účetně a byl nabyt při přeměně, lze související náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatnit jen do výše jeho hodnoty evidované v účetnictví u zanikající společnosti před oceněním tohoto majetku reálnou hodnotou pro účely přeměny. Musí se tedy nadále evidovat původní nepřeceněná hodnota nedokončených investic od zanikající společnosti. K původní nepřeceněné hodnotě se dále přidají vynaložené náklady na dokončení, díky tomu vznikne vstupní cena pro daňové odpisy. Vliv přecenění podle znaleckého posudku bude nedaňový (13).

Zásoby

U zásob je to obdobné jako u nedokončených investic. *„Přecenění zásob směrem nahoru je proto daňově neuznatelné, při spotřebě bude vykázána odlišná výše daňového nákladu od zúčtovaného nákladu. Při přecenění směrem dolů může nástupnická společnost*

uplatnit při spotřebě nebo realizaci původní cenu evidovanou u zanikající společnosti, a to úpravou v daňovém přiznání.“ (13)

Pohledávky

U pohledávky nabyté při přeměně, která nebyla nikdy součástí podrozvahových účtů zanikající nebo rozdělované obchodní korporace, pokračuje nástupnická obchodní korporace v odpisu pohledávky nebo v tvorbě opravné položky, jako by ke změně v osobě věřitele nedošlo, a to maximálně do výše, v jaké by mohla uplatnit odpis nebo tvorbu opravné položky zanikající nebo rozdělovaná obchodní korporace (19).

Pokud u pohledávek přeceněných v rámci fúze na nižší hodnotu, než činí jejich nominální hodnota, dochází při úhradě dané pohledávky v plné výši k realizaci výnosu ve výši rozdílu mezi uhrazenou hodnotu pohledávky a znaleckým oceněním pohledávky. Tento výnos není možné vyloučit při sestavování daňového přiznání ze zdanitelných výnosů (13).

Oceňovací rozdíl k nabytému majetku

Do základu daně se také zahrnuje i rozdíl mezi oceněním podniku nebo části podniku nabytého koupí a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví prodávajícího sníženým o převzaté závazky. Kladný oceňovací rozdíl se při koupi podniku zahrnuje do nákladů rovnoměrně během 180 měsíců, a to v poměrné výši připadající na počet měsíců v příslušném zdaňovacím období nebo za období, za které je podáváno daňové přiznání. Záporný oceňovací rozdíl se při koupi odepisuje stejným postupem, ale do daňových výnosů. Toto se týká pouze oceňovacího rozdílu vzniklého z koupě podniku, nikoli vzniklého při přeměně (fúzi) společnosti (13).

Daňový základ lze snížit o oceňovací rozdíl vzniklý jinak, než koupí majetku, to znamená, vyloučit ze základu daně zaúčtované výnosy související s odpisováním záporného oceňovacího rozdílu z fúze nebo vkladu. Daňovým výdajem není oceňovací rozdíl vzniklý jinak, než koupí, pokud je podle účetních předpisů nákladem, to znamená, je nutno vyloučit odpis do nákladů. Odpisy oceňovacího rozdílu k nabytému majetku vzniklého fúzí nejsou daňovým nákladem nebo výnosem. Nástupnická společnost však

může pokračovat v daňovém odpisování oceňovacího rozdílu vzniklého z minulých transakcí. Podmínkou je, že oceňovací rozdíl bude převzat/vykázán v zahajovací rozvaze a popsán v komentáři zahajovací rozvahy (13).

Goodwill

Goodwill vzniklý při fúzi není možno daňově uplatnit. Daňový základ lze snížit o částky ve výši záporného rozdílu mezi oceněním podniku při nabytí přeměnou a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky (goodwill) pokud jsou zaúčtovány ve prospěch výnosů. Daňovým výdajem není kladný rozdíl mezi oceněním podniku při nabytí vkladem nebo přeměnou a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky, pokud je podle účetních předpisů nákladem. V případě vzniku goodwillu v důsledku přeměny společnosti nejsou odpisy goodwillu daňovým nákladem nebo výnosem. Nástupnická společnost může pokračovat v daňovém odpisování goodwillu z minulých transakcí. Podmínkou je, že goodwill nebude odepsán ke dni předcházející rozhodný den fúze, bude vykázán v zahajovací rozvaze a popsán v komentáři k zahajovací rozvaze (13).

2.4.5 Daňová ztráta a další odčitatelné položky

Nástupnická společnost může v určitých případech uvedených v zákoně o dani příjmu převzít nevyužití nárok na odečet daňové ztráty nebo části daňové ztráty zanikající společnosti. Lze také převzít odčitatelné položky např. odečet a projekty výzkumu a vývoje. Existují případy kdy, dané položky nelze převést, např. zanikající i nástupnická společnost nemají formu tuzemské s.r.o., a.s. anebo evropské družstevní společnosti a zároveň se nejedná o daňové rezidenty České republiky (4).

Daňovou ztrátu lze odečíst od základu daně maximálně do výše části základu daně, připadající na stejné činnosti vykonávané poplatníkem, který zanikl, a to v období, za které je daňová ztráta vyměřena. U rozdělení obchodní korporace, kdy původní společnost nezaniká, může nástupnická společnost při rozdělení odečíst daňovou ztrátu ve výši části základu daně připadající na stejné činnosti vykonávané rozdělovanou obchodní společností v době vyměření ztráty. Část základu daně, do jejíž výše může právní nástupce poplatníka odčítat převzatou daňovou ztrátu, se určí na základě poměru tržeb za

výkony a zboží zaúčtovaných do výnosů dle zvláštního právního předpisu připadajících na stejné činnosti vykonávané zanikající nebo rozdělovanou společností v období, za které byla daňová ztráta vyměřena, k celkovým tržbám za vlastní výkony a zboží zaúčtovaným do výnosů podle zvláštního právního předpisu. Zde se odkazuje na zákon o účetnictví, který obsahuje právní úpravu pro účtování (4).

V situaci, kdy si společnost není jistá, zda byly splněny vymezené podmínky pro správné uplatnění daňové ztráty, může poplatník požádat příslušného správce daně o závazné posouzení skutečnosti. Poplatník v žádosti musí uvést přehled veškerých tržeb za vlastní výkony a zboží dosažené za období, za které byla daňová ztráta vyměřena (4).

2.4.6 Slevy na dani

Slevy na dani můžou při přeměnách obchodních společností uplatňovat jak zanikající, tak i nástupnická společnost. Lze uplatňovat jak za zdaňovací období, tak za období, za které se podává daňové přiznání. Jedná se např. o slevy související se zaměstnáváním občanů se zdravotním postižením (4).

2.4.7 Daň z přidané hodnoty (DPH)

Daňové povinnosti v oblasti daně z přidané hodnoty musí zanikající společnost plnit až do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku, tedy do dne svého zániku. Uskutečňování zdanitelných plnění pro účely DPH (nákup a prodej zboží nebo služeb) u zanikající společnosti jsou z účetního hlediska i z pohledu daně z příjmů právnických osob dělány na účet společnosti nástupnické, nejsou ale přičítány nástupnické společnosti pro účely DPH a ostatních daní (13).

Jsou-li zúčastněné společnosti plátcí daně z přidané hodnoty, zanikající i nástupnická společnost podává daňové přiznání k DPH v období od rozhodného dne do dne zápisu do obchodního rejstříku samostatně za zdaňovací období každé ze zúčastněných společností. Je tedy na subjekty nahlíženo samostatně. Pokud je fúze zapsána do obchodního rejstříku, právně bude existovat pouze nástupnická společnost, který bude uskutečňovat všechny plnění. Může si pak ve svém daňovém přiznání uplatnit nároky na odpočet, které se týkaly zanikající společnosti (4).

U daně z přidané hodnoty platí, že pokud zanikne společnost bez likvidace, je daňové přiznání za část zdaňovacího období ke dni zániku plátce povinen podat právní nástupce. Jde tedy o zdaňovací období, kdy je fúze zapsána do obchodního rejstříku, kdy podává nástupnická společnost vlastní přiznání k DPH, ale také musí podat přiznání k DPH za zanikající společnost. Musí být uvedeno, že se jedná o přiznání podané za zaniklého plátce DPH. Oba typy přiznání se podávají do 25. dne následujícího měsíce po skončení zdaňovacího období, k tomuto dni je daň splatná (4).

Nástupnická společnost se stává plátcem DPH dnem zápisu přeměny do obchodního rejstříku, pokud na ni při přeměně přechází nebo je převáděno jmění zanikající nebo rozdělované obchodní společnosti, byla-li plátcem DPH (4).

Osoba povinná k dani, která se stává plátcem dnem zápisu přeměny do obchodního rejstříku je povinna podat přihlášku k registraci do 15 dnů ode dne zápisu přeměny. Právní osoba, která je plátcem a při přeměně formy nezaniká, je povinna do 15 dnů od zápisu změny právní formy do obchodního rejstříku oznámit změnu správci daně, který ji vyznačí na rozhodnutí o registraci (13).

Obrat se pro účely změny zdaňovacího období stanoví:

- **při fúzi obchodních společností** – jako součet obrátů obchodních společností zúčastněných na fúzi,
- **při rozdělení obchodních společností:**
 - o rozštěpením – jako součet obrátů zanikající obchodní společnosti připadající na nástupnickou obchodní společnost a obrátů této nástupnické obchodní společnosti,
 - o odštěpením – jako součet obrátů vyčleněné části rozdělované obchodní společnosti připadající na nástupnickou obchodní společnost a obrátů této nástupnické obchodní společnosti,
 - při převodu jmění na společníka obchodní společnosti – jako součet obrátů obchodní společnosti, která se zrušuje bez likvidace, a obrátů společníka, na kterého se převádí jmění této společnosti,

- **při převodu jmění na společníka obchodní společnosti** – jako součet obrátu obchodní společnosti, která se zrušuje bez likvidace, a obrátu společníka, na kterého se převádí jmění této společnosti (11).

2.4.8 Daň z nabytí nemovitých věcí

Nabytí vlastnického práva k nemovité věci přeměnami obchodních společností není předmětem daně z nabytí nemovitých věcí. Od roku 2014 jsou tyto převody od daně z převodu nemovitostí osvobozeny (4).

2.4.9 Daň z nemovitých věcí

Poplatníci této daně mají povinnost podat daňové přiznání příslušnému správci daně do 31. ledna zdaňovacího období. Daň je stanovena podle stavu 1. ledna rou, na který je daň vyměřována. Nástupnická společnost bude podávat přiznání až za období, ve kterém k 1. lednu byla v pozici vlastníka nemovitosti (4).

2.4.10 Daň silniční

Jestliže byla zanikající společnost povinná k silniční dani, přechází tato povinnost na nástupnickou společnost, která motorová vozidla jako součást jmění nabyla. Nástupnická společnost podává za zaniklou společnost daňové tvrzení k silniční dani týkající se její daňové povinnosti do 30 dnů ode dne jejího zániku. Daňové tvrzení je podáváno nástupnickou společností za část zdaňovacího období, a sice za období od 1. ledna do data zápisu přeměny do obchodního rejstříku, za které nebylo zaniklou společností podáno.

V případě, že dojde ke změně v osobě poplatníka v průběhu zdaňovacího období, zaniká daňová povinnost původnímu poplatníkovi uplynutím kalendářního měsíce, který předchází před kalendářním měsícem vzniku daňové povinnosti novému poplatníkovi, to znamená, uplynutím kalendářního měsíce předcházejícího zápisu fúze do obchodního rejstříku. Nabytí motorových vozidel při fúzi se pak odrazí v placení záloh na daň nástupnickou společností. Po zápisu fúze do obchodního rejstříku, musí nástupnická společnost, kromě daňového tvrzení provést příslušná hlášení změn v evidenci vozidel ve vztahu k pojištění vozidel. U přeměny obchodní společnosti rozdělením, kdy není

dostatečně zřejmé, v jakém rozsahu přechází daňová povinnost na právního nástupce, určí právní nástupnictví ohledně daňových povinností správce daně (4).

2.4.11 Správa daní

Zanikající subjekt je povinen oznámit správci daně změnu údajů, které je povinen daňový subjekt uvádět při registraci. Ke splnění této povinnosti je stanovena lhůta 15 dnů ode dne, kdy nastala. Dále má povinnost požádat o zrušení registrace s doložením listiny prokazující zrušení (4).

2.5 Shrnutí teoretické části

Tato část byla zaměřena na základními pojmy, které se týkají přeměny obchodních korporací z hlediska ekonomického, právního, účetního a daňového které jsou využity při zpracování analytické části a vlastních návrhů. Teoretická část diplomové práce byla rozdělena do čtyř částí, kdy první část se zabývala základními pojmy, jako je podnikatel, obchodní závod a další. Druhá část popisovala právní úpravu přeměn účetních korporací. V třetí části jsou uvedeny účetní aspekty související s danou problematikou a poslední část se věnovala daňovým záležitostem.

3 PRAKTICKÁ ČÁST

Tato část diplomové práce se věnuje řešení praktických příkladů přeměny obchodní společnosti na konkrétní společnosti. Jsou zde uvedeny základní informace vybrané obchodní korporace. Dále je provedeno rozdělení obchodní společnosti formou odštěpení a rozštěpení. V každé z těchto variant jsou provedeny právní, účetní a daňové aspekty přeměn. Tato část diplomové práce slouží pro představení konkrétních přeměn obchodních společností za účelem jejich zhodnocení.

Diplomová práce je zpracována na základě informací od společnosti, které byly získány prostřednictvím osobního pohovoru s jednatelem společnosti, dále značnou část informací poskytla externí účetní dané společnosti a některé informace jsou získány firemních materiálů a z veřejných zdrojů (např. z portálu Veřejný rejstřík a Sbírky listin týkající se konkrétní společnosti).

Společnost si přeje být anonymizována, na základě toho bude skutečný název společnosti nahrazen názvem „XYZ“ a informace o dané společnosti jsou upraveny a neodráží 100 % skutečnost.

3.1 Představení společnosti

Společnost „XYZ“ s.r.o. byla založena společenskou smlouvou. Vznikla v březnu 2000 zapsáním do Obchodního rejstříku vedeného u Krajského soudu v Brně.

Identifikační číslo: 851 65 443,

Sídlo: Brno, Česká 1842 /2, PSČ 602 00,

Právní forma: společnost s ručením omezeným,

Předmět podnikání:

- hostinská činnost,
- ubytovací služby,
- výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona,
- koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej

Základní kapitál: 100 000 Kč (20).

Obchodní společnost má dva jednatele. Za společnost jednají jednatele samostatně. Podepisování za společnost se děje tak, že k vytištěnému nebo napsanému obchodnímu jménu společnosti připojí svůj podpis kterýkoliv z jednatelů. První jednatel má šedesáti procentní podíl, kdy vložil do základního kapitálu 60 000 Kč. Druhý jednatel má čtyřiceti procentní podíl, kdy vložil do základního kapitálu 40 000 Kč (20).

Společnost vlastní dva krásné hotely, které se nachází v historickém centru města v Jihomoravském kraji. Jedná se o hotel X a hotel Y. Vedení společnosti rozhodlo pro oddělení hotelu Y.

Majitelé společnosti přemýšlí o prodeji svých obchodních podílů, jelikož jsou v důchodovém věku a chtějí zmenšit své podnikání. Z tohoto důvodu jim byly navrženy varianty rozdělení obchodní společnosti formou odštěpením a rozštěpením.

3.2 Rozdělení odštěpením

V následující kapitole je popsáno rozdělení odštěpením společnosti „XYZ s.r.o.“, která je popsána v kapitole 3.1., se vznikem nové obchodní korporace.

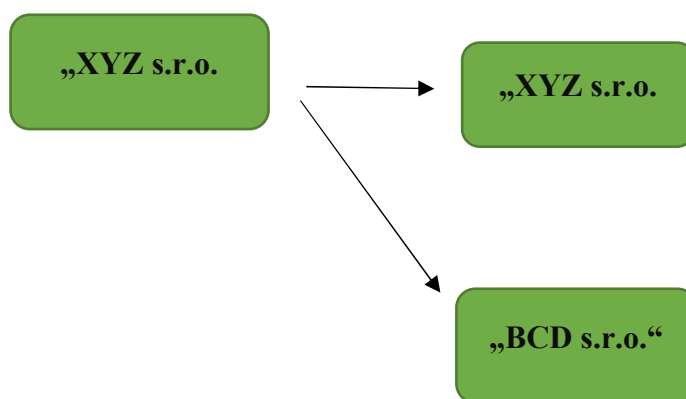
Základní údaje o nově vznikající společnosti:

Název: „BCD s.r.o.“

Sídlo: Brno

Předmět podnikání:

- hostinská činnost,
- ubytovací služby.



Obrázek 12: Rozdělení odštěpením společnosti "XYZ s.r.o. (Zdroj: vlastní zpracování)

3.2.1 Harmonogram přeměny odštěpením

V tabulce číslo 9 jsou popsány jednotlivé kroky rozdělení odštěpením. Účetním obdobím u obchodní korporace je kalendářní rok. Rozhodný den je stanoven na 1.1.2021, kdy dochází k začátku účetního období, kdy rozdělovaná i nově vznikající společnost vedou účetnictví zvlášť.

Tabulka 9: Harmonogram odštěpení (Zdroj: vlastní zpracování)

Termín	Činnost
31.12.2020	Sestavení konečné účetní závěrky za rok 2020
1.1.2021	Rozhodný den (Začátek účetního období, sestavení zahajovacích rozvah obou společností)
31.5.2021	Vypracování projektu odštěpení
31.7.2021	Schválení projektu přeměny valnou hromadou
1.8.2021	Zápis rozdělení do obchodního rejstříku
31.12.2021	Konec účetního období, sestavení konečných účetních závěrek obou společností od 1.1.-31.12.2021

3.2.2 Projekt přeměny odštěpením

Přeměna společnosti je realizována podle písemného projektu přeměny. Projekt přeměny je základní dokument celého procesu přeměny (15).

Tento projekt je zpracován dle zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, v platném znění. Následuje vytvořený dokument návrhu projektu rozdělení odštěpením.

PROJEKT ROZDĚLENÍ SPOLEČNOSTI „XYZ s.r.o.“ ODŠTĚPENÍM SE VZNIKEM NOvé SPOLEČNOSTI „BCD s.r.o.“

• Označení subjektů rozdělení odštěpením se vznikem nové společnosti

I. Rozdělovaná společnost:

- a. obchodní firma: „XYZ s.r.o.“,
- b. sídlo: Brno, Česká 1842 /2, PSČ 602 00,
- c. IČO: 851 65 443,
- d. právní forma: společnost s ručením omezeným
- e. zapsána v Obchodním rejstříku vedeném u Krajského soudu v Brně

(dále jen „rozdělovaná společnost“)

II. Nástupnická společnost:

- a. obchodní firma: „BCD s.r.o.“,
- b. sídlo: Brno, Česká 1842 /2, PSČ 602 00,
- c. právní forma: společnost s ručením omezeným

(dále jen „nástupnická společnost“)

• Výměnný poměr

Výměnný poměr podílů rozdělované společnosti za podíly nástupnické společnosti je stanoven rovnoměrně.

Společníci rozdělované společnosti se stanou společníky nástupnické společnosti s podílem na nástupnické společnosti ve stejném poměru, v jakém se podílejí na rozdělované společnosti, tzn. že:

Hana K. bude mít podíl na nástupnické společnosti o velikosti 60 %, jemuž bude odpovídat vklad do základního kapitálu nástupnické společnosti ve výši 60.000 Kč,

František K. bude mít podíl na nástupnické společnosti o velikosti 40 %, jemuž bude odpovídat vklad do základního kapitálu nástupnické společnosti ve výši 40.000 Kč.

- **Rozhodný den**

Rozhodným dnem rozdělení odštěpením se vznikem nové společnosti den 1. ledna 2021 (dále jen „rozhodný den“). Od rozhodného dne se veškerá jednání rozdělované společnosti týkající se odštěpované části jmění považují z účetního hlediska za jednání uskutečněná na účet nástupnické společnosti.

- **Rozdělovaná společnost**

Výše vkladů, rozsah splnění vkladové povinnosti a výše podílů před zápisem rozdělení do obchodního rejstříku. Rozdělovaná společnost má základní kapitál ve výši 100.000 Kč (slovy jeden sto tisíc korun českých). Společníky před zápisem rozdělení do obchodního rejstříku jsou:

Hana K. se vkladem ve výši 60.000 Kč (slovy šedesát tisíc korun českých), rozsah splnění vkladové povinnosti 100 % (slovy jedno sto procent), na který připadá základní podíl č. 1 ve výši 60 % vzhledem k celku,

František K. se vkladem ve výši 40.000 Kč (slovy sedm set tisíc korun českých), rozsah splnění vkladové povinnosti 100 % (slovy jedno sto procent), na který připadá základní podíl č. 2 ve výši 40 % vzhledem k celku.

- **Práva poskytnutá vlastníkům dluhopisů**

Vzhledem k tomu, že rozdělovaná společnost nevydala dluhopisy, nejsou v tomto projektu stanovena, která nástupnická společnost poskytne majitelům emitovaných dluhopisů, ani zde nejsou uvedena opatření, jež jsou pro ně navrhována.

- **Podíl na zisku z vyměněných podílů**

S podíly nástupnické společnosti je spojeno právo na podíl na zisku podle platné společenské smlouvy.

- **Všechny zvláštní výhody, které poskytuje rozdělovaná společnost**

Rozdělovaná společnost neposkytuje v souvislosti s rozdělením podle tohoto projektu svému statutárnímu orgánu, znalci provádějícímu ocenění jmění ani případným jiným osobám.

- **Určení, kteří zaměstnanci se stávají zaměstnanci Nástupnické společnosti**

Žádní zaměstnanci Rozdělované společnosti se nestávají zaměstnanci Nástupnické společnosti.

- **Určení, jaký majetek a jaké dluhy přecházejí na nástupnickou společnost (odštěpovaná část jmění)**

- a) Dlouhodobý hmotný majetek
- b) Zásoby
- c) Pohledávky
- d) Peněžní prostředky

- **Zakladatelské právní jednání Nástupnické společnosti**

Návrh, jak by mohla vypadat Společenská smlouva nástupnické společnosti je uvedena v příloze č. 1 této práce

3.2.3 Zpráva o přeměně

Zpráva o přeměně není sestavována, jelikož s rozdělením společnosti formou odštěpení souhlasí všichni společníci.

3.2.4 Informační povinnost o projektu odštěpení

Aby byla splněna podmínka informační povinnosti, musí být minimálně jeden měsíc před schválením projektu rozdělení, projekt založen ve sbírce listin včetně příloh. Schválení přeměny je dle harmonogramu stanoveno na 1.8. 2021. Informační povinnost musí být splněna do 1.7.2021.

3.2.5 Schválení přeměny

Dne 1.7. 2021 bude zasedat valná hromada, kde bude schvalován projekt přeměny. Dále bude schvalována i účetní závěrka rozdělované společnosti a zahajovací rozvahy společností „XYZ s.r.o.“ a „BCD s.r.o.“. O schvalování přeměny bude vyhotoven notářský zápis. Zápis přeměny do Obchodního rejstříku bude dle harmonogramu 1.8.2021

Účetní aspekty u odštěpení společnosti

Tato kapitola je věnována účetním povinnostem při přeměnách obchodních korporací formou rozdělení odštěpením. Zabývá se vedením účetnictví při přeměnách, stanovení rozhodného dne, vyhotovení konečné účetní závěrky, zahajovacích rozvah při přeměnách formou odštěpení. Dále se věnuje rozdělení majetku a oceněním rozdělovaného majetku a další.

3.2.6 Rozhodný den

V praxi je nejčastěji stanoven rozhodný den, který předchází vypracování projektu přeměny. Z tohoto důvodu je stanoven **rozhodný den na 1.1.2021**. Od rozhodného dne nově vznikající společnost „BCD s.r.o.“ zahajuje účetnictví.

3.2.7 Konečná účetní závěrka

Společnost „XYZ s.r.o.“ je povinna sestavit konečnou účetní závěrku k 31.12.2020. Sestavuje se ke dni, který předchází rozhodnému dni. Konečná účetní závěrka je použita pro ocenění jmění společnosti.

Tabulka 11: Konečná účetní závěrka společnosti „XYZ s.r.o.“ (/Zdroj: vlastní zpracování)

Konečná rozvaha společnosti „XYZ s.r.o.“ k 31.12.2020			
Položky	(v tis. Kč)	Položky	(v tis. Kč)
AKTIVA CELKEM	15 055	PASIVA CELKEM	15 055
Stálá aktiva	12 153	Vlastní kapitál	4 724
Dlouhodobý hmotný majetek	12 153	Základní kapitál	1 00
Oběžná aktiva	2 902	Rezervní fond	100
Zásoby	162	Výsledek hospodaření minulých let (+/-)	3 624
Pohledávky	992	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	900
Peněžní prostředky	1 250	Cizí zdroje	10 331
Časové rozlišení aktiv	498	Závazky	10 331

3.2.8 Rozdělení majetku

Společníci rozdělované obchodní korporace „XYZ s.r.o.“ se rozhodli, že ve společnosti ponechají hotel X s veškerým majetkem, který je využíván v daném hotelu. Zásoby, pohledávky a peněžní prostředky v pokladně a na bankovním účtu rozdělila společnost podle toho, ke kterému hotelu se vážou. Dále se přiřadily závazky ke společnostem podle toho, ke kterému hotelu jsou vázány.

Na nově vznikající společnost přechází hotel Y i s veškerým majetkem, který je součástí tohoto hotelu. Součástí hotelu jsou např. sedací soupravy, postele, televize, noční stolky, matrace, minibar a další. Společnost také přiřadila společnosti „BCD s.r.o.“ jeden automobil značky Škoda. Z oběžných aktiv společnost odštěpila zásoby, pohledávky a peněžní prostředky společnosti „BCD s.r.o.“ ve výši, které se váží k danému hotelu Y.

V následující tabulce je zobrazeno rozdělení majetku a závazků. Jsou zde uvedeny položky majetku a závazků, které se dělí mezi rozdělovanou společnost „XYZ s.r.o.“ a společnost nově vznikající „BCD s.r.o.“

Tabulka 12: Rozdělení majetku (Zdroj: Vlastní zpracování)

Přehled rozdělení majetku		
Položky aktiv	„XYZ s.r.o.“ (v tis. Kč)	„BCD s.ro.“ (v tis. Kč)
Aktiva celkem	9 275	5 780
Stálá aktiva	6 903	5 250
Dlouhodobý hmotný majetek	6903	5 250
Oběžná aktiva	2 372	530
Zásoby	112	50
Pohledávky	782	210
Peněžní prostředky	980	270
Časové rozlišení aktiv	498	0
Přehled rozdělení závazků		
Položky pasiv	„XYZ s.r.o.“ (v tis. Kč)	„BCD s.ro.“ (v tis. Kč)
Cizí zdroje	7 338	2 993
Závazky	7 338	2 993

3.2.9 Ocenění majetku

Při rozdělení odštěpením se vznikem nových společností je povinnost nechat ocenit jmění znalcem. Ocenění se provede ke dni zpracování poslední řádné účetní závěrky, to znamená k 31.12.2020. Znalecký posudek vypracoval pan Ing. Jiří H., který provedl ocenění majetku a závazků, které přechází na nástupnickou společnost „BCD s.r.o.“. Ta část, která zůstává v rozdělované společnosti není předmětem ocenění a zůstává v účetních hodnotách podle konečné účetní závěrky sestavené k 31.12.2020.

V následující tabulce je vyličen původní ocenění majetku a závazků a následné přecenění znalcem. Znalec přecenil budovy i s dlouhodobým hmotným majetkem a zásoby.

Tabulka 13: Ocenění odštěpované části jmění přecházející na nástupnickou společnost "BCD s.r.o." (Zdroj: vlastní zpracování)

Ocenění odštěpované části jmění přecházející na nástupnickou společnost „BCD s.r.o.“					
Majetek			Závazky (dluhy)		
Položka	Účetně (v tis. Kč)	Znalec (v tis. Kč)	Položka	Účetně (v tis. Kč)	Znalec (v tis. Kč)
Budovy	3 504	5 750	Závazky	2 993	2 993
DHM	1 746	1 650	/	/	/
Zásoby	50	30	/	/	/
Peníze	270	270	/	/	/
Pohledávky	210	210	/	/	/
Celkem	5 780	7 910	Celkem	2 993	2 993

Čistý obchodní majetek po přecenění = 5 780 tis. – 2 993 tis. = 2 787 tis. Kč

Čistý obchodní majetek po přecenění = 7 910 tis. – 2 993 tis. = 4 917 tis. Kč

Oceňovací rozdíl zjistíme rozdílem mezi čistým obchodním majetkem a čistým obchodním majetkem po přecenění. Kladný oceňovací rozdíl činí 2 130 tis. Kč. V tabulce číslo 13. je znázorněno účtování přecenění jednotlivého majetku znalcem. Na účtu 418 – oceňovací rozdíly při přeměnách je výsledný zůstatek oceňovacího rozdílu na straně dal.

Tabulka 14: Zúčtování reálného přecenění majetku (Zdroj: vlastní zpracování)

Zúčtování reálného přecenění majetku odštěpované části jmění				
Pořadí	Popis účetního případu	Částka (v tis. Kč)	MD	D
1.	Reálné přecenění budov (ze 3 504 tis. Kč na 5 750 tis. Kč)	2 246	021	418
2.	Reálné přecenění DHM (ze 1746 tis. Kč na 1650 tis. Kč)	96	418	022
3.	Reálné přecenění zásob (ze 50 tis. Kč na 30 tis. Kč)	20	418	112
-----	Výsledný zůstatek účtu 418 Oceňovací rozdíl při přeměnách	2 130	-----	418

021 – Stavby

022 -Samostatné movité věci a soubory movitých věcí

112 – Materiál na skladě

Odpis oceňovacího rozdílu

Oceňovací rozdíl při přeměnách se odepisuje rovnoměrně 15 let od nabytí podniku. Odpis aktivního oceňovacího rozdílu je daňově neuznatelný. Důvodem je, že nabytý majetek nebyl pořízen úplatně, ale jedná se o vklad.

Tabulka 15: Odpis oceňovacího rozdílu (Zdroj: vlastní z pracování)

Hodnota oceňovacího rozdílu	2 130 tis. Kč
Způsob odepisování	Rovnoměrně
Doba odepisování	180 měsíců
Měsíční odpis	11 833 Kč
Roční odpis	142 tis. Kč

$$\text{Měsíční odpis} = 2\,130\,000 / 180 = 11\,833 \text{ Kč}$$

Účtování oceňovacího rozdílu

Účtování odpisu oceňovacího rozdílu je na straně MD na účet 557- Zúčtování oprávek k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku a na straně dal na účet 087- Oprávky k oceňovacímu rozdílu.

Tabulka 16: Účtování oceňovacího rozdílu (Zdroj: Vlastní zpracování)

Operace	Částka	Účet MD	Účet D
Roční odpis oceňovacího rozdílu	142 tis. Kč	557	087

3.2.10 Odložená daň

Odložená daň vzniká z rozdílů, které se zjistí přeceněním aktiv při přeměnách společností. Účetní hodnota majetku je zvýšena na reálnou hodnotu, ale daňová hodnota zůstává stejná, nemění se. Odložená daň se vypočítá jako oceňovací rozdíl krát sazba daně (sazba daně pro rok 2021 je 19 %). Oceňovací rozdíl činí 2 130 tis. Kč. Bude se jednat o odložený daňový závazek, jelikož účetní hodnota je vyšší než daňová hodnota. Vypočítaná odložená daň bude zaúčtována a zobrazena v zahajovací rozvaze společnosti „BCD s.r.o.“.

Odložená daň = 2 130 tis. Kč * 19 % = 405 tis. Kč

Tabulka 17: Účtování odložené daně (Zdroj: Vlastní zpracování)

Operace	Částka	Účet MD	Účet D
Odložená daň	405 tis. Kč	428	481

Účet 428 - Nerozdělený zisk minulého období

Účet 481 - Odložený daňový závazek/ pohledávka

3.2.11 Zahajovací rozvahy

V následující kapitole jsou uvedeny zahajovací rozvahy rozdělované společnosti „XYZ s.r.o.“ a nástupnické společnosti „BCD s.r.o.“. Rozvahy jsou sestavovány k 1.1. 2021.

Tabulka 18: Zahajovací rozvaha společnosti "XYZ s.r.o." (Zdroj: Vlastní zpracování)

Zahajovací rozvaha společnosti „XYZ s.r.o.“ k 1.1.2021			
Položky	(v tis. Kč)	Položky	(v tis. Kč)
AKTIVA CELKEM	9 275	PASIVA CELKEM	9 275
Stálá aktiva	6 903	Vlastní kapitál	1 937
Dlouhodobý hmotný majetek	6903	Základní kapitál	100
Oběžná aktiva	2 372	Rezervní fond	100
Zásoby	112	Výsledek hospodaření minulých let (+/-)	837
Pohledávky	782	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	900
Peněžní prostředky	980	Cizí zdroje	7 338
Časové rozlišení aktiv	498	Závazky	7 338

Tabulka 19: Zahajovací rozvaha společnosti "BCD s.r.o." (Zdroj: Vlastní zpracování)

Zahajovací rozvaha společnosti „BCD s.r.o.“ k 1.1.2021			
Položky	(v tis. Kč)	Položky	(v tis. Kč)
AKTIVA CELKEM	7 910	PASIVA CELKEM	7 910
Stálá aktiva	7 380	Vlastní kapitál	4 512
Dlouhodobý hmotný majetek	5 250	Základní kapitál	100
<i>Oceňovací rozdíl k nabytému majetku</i>	<i>2 130</i>	Rezervní fond	130
Oběžná aktiva	530	Výsledek hospodaření minulých let (+/-)	4 687
Zásoby	50	Jiný VH	-405
Pohledávky	270	Cizí zdroje	3 588
Peněžní prostředky	210	Závazky	2 993
Časové rozlišení aktiv	0	<i>Odložený daň. závazek</i>	<i>405</i>

Komentář k zahajovací rozvaze:

Společníci rozdělované společnost „XYZ s.r.o.“ se dohodli, že nově vznikající společnost „BCD s.r.o.“ převezme značnou část s z vlastního kapitálu. Jedná se o část nerozděleného zisku. Oceňovací rozdíl bude v celé výši vykázán v zahajovací rozvaze nově vznikající společnosti „BCD s.r.o.“

Základní kapitál u nově vznikající společnosti je tvořen z oceňovacího rozdílu ve výši 100 tis. Kč. Další část oceňovacího rozdílu bude převedena do rezervního fondu ve výši 130 tis. Kč. Zbývá část oceňovacího rozdílu ve výši 1 900 tis. Kč bude spolu s převzatým nerozděleným ziskem ze společnosti „XYZ s.r.o.“ ve výši 2 787 tis. Kč tvořit nerozdělený zisk ve společnosti „BCD s.r.o.“ ve výši 4 687 tis. Kč.

Daňové aspekty u odštěpení společnosti

Tato kapitola se věnuje daňovým povinnostem, které vznikají při přeměnách obchodních korporací formou odštěpení společnosti. Jsou zde probrány daň z příjmů právnických osob včetně záloh na daň z příjmu, daň z přidané hodnoty, silniční daň a další.

3.2.12 Daň z příjmu právnických osob

Daň z příjmu právnických osob podává za rok 2020 společnost „XYZ s.r.o., jelikož rozhodný den rozdělení společnosti byl stanoven na 1.1.2021. Lhůta pro podání daňového přiznání za rok, kdy společnost nemá daňového poradce bývá obvykle do 31.března. Z důvodu koronaviru byla lhůta pro podání daňového přiznání prodloužena do 3.5.2021.

Nově může společnost podat daňové přiznání elektronicky přes datovou schránku do 1.6.2021. V stejných lhůtách je společnost povinna zaplatit daň finančnímu úřadu.

Zdaňovací období u rozdělované společnosti i společnosti nástupnické začíná běžet rozhodným dnem. Rozhodný den je stanoven na 1.1.2021, čímž začíná běžet zdaňovací období a končí 31.12.2021. Termín pro podání daňového přiznání bude do tří měsíců po skončení zdaňovacího období. Pokud společnosti bude zpracovávat daňové přiznání daňový poradce, lhůta pro podání daňové přiznání činí šest měsíců po skončení zdaňovacího období.

3.2.13 Daňový dopad přeceněného majetku

Oceňovací rozdíl k nabytému majetku vzniklý rozdělením není daňově uznatelným nákladem. Společnost „BCD s.r.o.“ vykazala oceňovací rozdíl v rozvaze a popsala v komentáři k zahajovací rozvaze, díky tomu může společnost odepisovat v daňovém odepisování oceňovacího rozdílu. Roční odpis oceňovacího rozdílu činí 142 tis. Kč. Společnost musí při podání daňové přiznání zvýšit základ daně o částku účetního odpisu.

3.2.14 Daňové odpisy majetku nabytého přeměnou

Společnost „BCD s.r.o.“ převzala dlouhodobý hmotný majetek, u kterého bude pokračovat v odepisování započatém společností „XYZ s.r.o.“. Majetek zařadí do stejných odpisových skupin, zvolí stejný způsob odepisování a začne odepisovat z původní vstupní ceny. Daňové odpisy si společnost „BCD s.r.o.“ uplatní v plné výši na konci kalendářního roku 2021, protože rozhodný den je stanoven na 1.1.2020. U některých samostatných movitých věcí si společnost „BCD s.r.o.“ neuplatní žádné daňové odpisy, jelikož tyto věci jsou plně odepsány.

3.2.15 Zálohy na daň z příjmu

Zálohy na daň z příjmu budou placeny rozdělovanou společností „XYZ s.r.o.“, až do dne, kdy dojde k zápisu přeměny do obchodního rejstříku. V harmonogramu je zápis do obchodního rejstříku naplánován 1.8.2021. Po zápisu rozdělení obchodní společnosti do obchodního rejstříku správce daně stanoví výši záloh společnosti „BCD s.r.o.“. Dále také rozhodne, jakým způsobem budou rozděleny již zaplacené zálohy rozdělovanou společností.

3.2.16 Daň z přidané hodnoty (DPH)

Společnost „XYZ s.r.o.“ je měsíčním plátcem DPH. Díky tomu se stává měsíčním plátcem DPH i nově vznikající společnost „BCD s.r.o.“, a to dnem zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Dle harmonogramu je den zápisu přeměny do obchodního rejstříku stanoven na 1.8.2021. Od tohoto data má společnost „BCD s.r.o.“ povinnost do 15 dnů podat přihlášku k registraci. Plnění uskutečněná od toho data budou již do přiznání nástupnické společnosti „BCD s.r.o.“, která první daňové přiznání k DPH bude podávat do 25.9.2021 za srpnové zdaňovací období.

Za období od rozhodného dne do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku, tj. od 1.1.2021 do 31.7.2021, společnost „XYZ s.r.o.“ podává daňové přiznání za obě společnosti. Jelikož obě společnosti si od 1.1.2021 vedou samostatné účetnictví, podklady pro DPH musí zkonsolidovat do jednoho celku.

3.2.17 Daň z nemovitých věcí

Poplatníkem daně z nemovitých věcí na rok 2021 je společnost „XYZ s.r.o.“, jelikož k 1.1. 2021 byla vlastníkem hotelu X i hotelu Y. Nemusí však podávat daňové přiznání, jelikož nedošlo k žádným změnám k tomu datu. Finanční správa bude v květnu informovat o výši daňové povinnosti.

V roce 2022 bude podávat nástupnická společnost „BCD s.r.o.“ daňové přiznání za hotel Y a to k 31.1.2022. Důvodem je změna v osobě vlastníka a zároveň poplatníka daně z nemovitých věcí, protože hotelu Y je převeden na společnost „BCD s.r.o.“.

3.2.18 Daň z nabytí nemovitých věcí

Od roku 2014 není předmětem daně z nabytí nemovitých věcí nabytí vlastnického práva k nemovité věci přeměnami obchodní společností. V roce 2020 kvůli koronaviru došlo k zrušení daně z nabytí nemovitých věcí.

3.2.19 Daň silniční

Společnost „XYZ s.r.o.“ je plátcem silniční daně. Společnost „XYZ s.r.o.“, podává daňové přiznání k silniční dani za rok 2020 do 1.4.2021. Zároveň je povinna doplatit silniční daň, která nebyla uhrazena zálohami v roce 2020. Z důvodu koronaviru je termín pro podání daňového přiznání k silniční dani posunut z 31.1.2021 na 1.4. 2021.

Společnost „BCD s.r.o.“ nabyla motorové vozidlo jako součást jmění. Zálohy k silniční dani za rok 2021 má povinnost platit rozdělovaná společnost „XYZ s.r.o.“, do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Zápis přeměny je stanoven na 1.8.2021.

Zálohy na silniční daň za rok 2021 jsou splatné do:

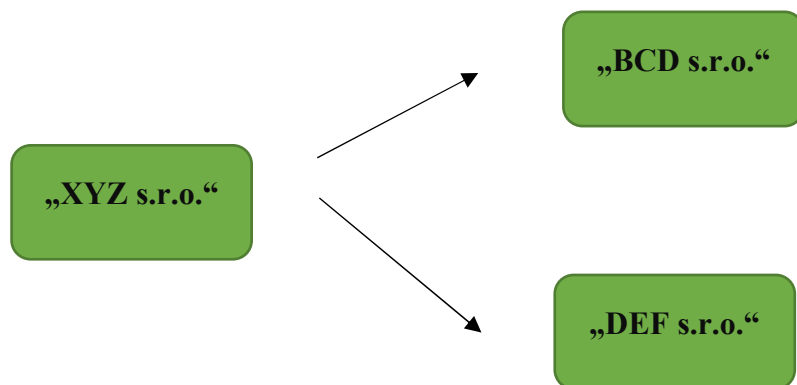
- 15. dubna 2021 - záloha silniční daně za 1. čtvrtletí,
- 15. července 2021 - záloha silniční daně za 2. čtvrtletí,

- 15. října 2021 - záloha silniční daně za 3. čtvrtletí a
- 15. prosince 2021 - záloha za říjen a listopad 2021.

Dle výše uvedených záloh má povinnost platit zálohy za první dvě čtvrtletí rozdělovaná společnost „XYZ s.r.o.“. Po zápisu odštěpení do obchodního rejstříku je společnost „BCD s.r.o.“ povinna provést příslušná hlášení změn v evidenci vozidel a ve vztahu k pojištění vozidel. Dále je povinna platit zálohy 15. října 2021 a 15. prosince 2021, dle počtu vozidel, které společnost vlastní. Daňové přiznání za rok 2021 bude společnost „XYZ s.r.o.“ a „BCD s.r.o.“ podávat každá zvlášť dle počtu vozidel ve svém majetku, a to k 31.1.2022.

3.3 Rozdělení rozštěpením

V následující kapitole je rozebráno rozdělení společnosti „XYZ s.r.o.“ rozštěpením. Při rozdělení rozštěpením společnost „XYZ s.r.o.“ zaniká a vznikají dvě nové společnosti „BCD s.r.o.“ a „DEF s.r.o.“.



Obrázek 13: Rozdělení rozštěpením společnosti "XYZ s.r.o." (Zdroj: Vlastní zpracování)

3.3.1 Základní údaje o zanikajících a vznikajících společnostech

Tato podkapitola obsahuje základní údaje o zanikající společnosti a informace o nově vznikajících společnostech.

Základní údaje o zanikající společnosti:

Jedná se o společnost, která je popsána podrobněji v kapitole 3.1. Představení společnosti.

Název: „XYZ s.r.o.“

Sídlo: Brno

Předmět podnikání:

- hostinská činnost,
- ubytovací služby,
- výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona,
- koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej.

Základní údaje o nově vznikající společnosti:

Název: „BCD s.r.o.“

Sídlo: Brno

Předmět podnikání:

- hostinská činnost,
- ubytovací služby.

Základní údaje o nově vznikající společnosti:

Název: „DEF s.r.o.“

Sídlo: Brno

Předmět podnikání:

- Předmět podnikání: hostinská činnost,
- ubytovací služby.

3.3.2 Harmonogram přeměny rozštěpením

V tabulce číslo 19 jsou popsány termíny a jednotlivé kroky rozdělení rozštěpením. Účetním obdobím u obchodní korporace je kalendářní rok. Rozhodný den je stanoven stejně jak u rozdělení odštěpení na 1.1.2021. Je to nejlepší varianta stanovení rozhodného dne, jelikož účetní a daňové povinnosti jsou sestavovány a podány v běžných lhůtách. Od tohoto dne si vedou účetnictví obě nově vznikající společnosti.

Tabulka 20: Harmonogramu rozdělení rozštěpením (Zdroj: Vlastní zpracování)

Termín	Činnost
31.12.2020	Sestavení konečné účetní závěrky za rok 2020
1.1.2021	Rozhodný den (Začátek účetního období, sestavení zahajovacích rozvah obou společností)
31.5.2021	Vypracování projektu rozštěpení
31.7.2021	Schválení projektu přeměny valnou hromadou
1.8.2021	Zápis rozdělení do obchodního rejstříku Výmaz zanikající společnosti „XYZ s.r.o.“
31.12.2021	Konec účetního období Sestavení konečných účetních závěrek společností „BCD s.r.o.“ a „DEF s.r.o.“ od 1.1.-31.12.2021

3.3.3 Projekt přeměny rozštěpením

V této kapitole je vytvořený dokument návrhu projektu rozdělením rozštěpením. Zde musí projekt navíc obsahovat, která nástupnická společnost bude přebírat daňové povinnosti zanikající společnosti.

PROJEKT ROZDĚLENÍ SPOLEČNOSTI „XYZ s.r.o.“ ROZŠTĚPENÍM SE VZNIKEM NOVÝCH SPOLEČNOSTÍ „BCD s.r.o.“ a „DEF s.r.o.“

• **Označení subjektů rozdělení rozštěpením se vznikem nových společností**

I. Rozdělovaná společnost:

(zanikající společnost)

- a. obchodní firma: „XYZ s.r.o.“,
- b. sídlo: Brno, Česká 1842 /2, PSČ 602 00,
- c. IČO: 851 65 443,
- d. právní forma: společnost s ručením omezeným
- e. zapsána v Obchodním rejstříku vedeném u Krajského soudu v Brně

(dále jen „rozdělovaná společnost“)

II. Nástupnická společnost:

- a. obchodní firma: „BCD s.r.o.“,
- b. sídlo: Brno, Česká 1842 /2, PSČ 602 00,
- c. právní forma: společnost s ručením omezeným

(dále jen „nástupnická společnost“)

III. Nástupnická společnost:

- a. obchodní firma: „DEF s.r.o.“,
- b. sídlo: Brno, Česká 2018 /2, PSČ 602 00,
- c. právní forma: společnost s ručením omezeným

(dále jen „nástupnická společnost“)

- **Výměnný poměr**

Výměnný poměr podílů rozdělované společnosti za podíly nástupnických společností je stanoven rovnoměrně.

Společníci rozdělované společnosti se stanou společníky nástupnické společnosti s podílem na nástupnické společnosti ve stejném poměru, v jakém se podílejí na rozdělované společnosti, tzn. že:

Eliška V. bude mít podíl na nástupnické společnosti o velikosti 60 %, jemuž bude odpovídat vklad do základního kapitálu nástupnické společnosti ve výši 60.000 Kč,

Miroslav V. bude mít podíl na nástupnické společnosti o velikosti 40 %, jemuž bude odpovídat vklad do základního kapitálu nástupnické společnosti ve výši 40.000 Kč.

- **Rozhodný den**

Rozhodným dnem rozdělení odštěpením se vznikem nových společností den 1. ledna 2021 (dále jen „rozhodný den“). Od rozhodného dne se veškerá jednání rozdělované společnosti týkající se rozděleného jmění považují z účetního hlediska za jednání uskutečněná na účet nástupnických společností.

- **Rozdělovaná společnost**

Výše vkladů, rozsah splnění vkladové povinnosti a výše podílů před zápisem rozdělení do obchodního rejstříku. Rozdělovaná společnost má základní kapitál ve výši 100.000 Kč (slovy jeden sto tisíc korun českých). Společníky před zápisem rozdělení do obchodního rejstříku jsou:

Eliška V. se vkladem ve výši 60.000 Kč (slovy šedesát tisíc korun českých), rozsah splnění vkladové povinnosti 100 % (slovy jedno sto procent), na který připadá základní podíl č. 1 ve výši 60 % vzhledem k celku,

Miroslav V. se vkladem ve výši 40.000 Kč (slovy sedm set tisíc korun českých), rozsah splnění vkladové povinnosti 100 % (slovy jedno sto procent), na který připadá základní podíl č. 2 ve výši 40 % vzhledem k celku.

- **Práva poskytnutá vlastníkům dluhopisů**

Vzhledem k tomu, že rozdělovaná společnost nevydala dluhopisy, nejsou v tomto projektu stanovena, která nástupnická společnost poskytne majitelům emitovaných dluhopisů, ani zde nejsou uvedena opatření, jež jsou pro ně navrhována.

- **Podíl na zisku z vyměněných podílů**

S podíly nástupnické společnosti je spojeno právo na podíl na zisku podle platné společenské smlouvy.

- **Všechny zvláštní výhody, které poskytuje rozdělovaná společnost**

Rozdělovaná společnost neposkytuje v souvislosti s rozdělením podle tohoto projektu svému statutárnímu orgánu, znalci provádějícímu ocenění jmění ani případným jiným osobám.

- **Určení, kteří zaměstnanci se stávají zaměstnanci Nástupnické společnosti**

Jméno a Příjmení	Datum narození	Druh pracovního poměru	Pracovní pozice
Kateřina Novotná	1.8.1976	HPP	Pokojská
Klára Čapková	29.9.1989	HPP	Recepční
Veronika Nová	4.4.1990	HPP	Pokojská
Lenka Hlavatá	7.8.1986	HPP	Recepční
<i>*Pozn. Jména, příjmení a data narození zaměstnanců jsou smyšlená</i>			

Zaměstnanci se stávají přecházející na nově vznikající společnost „DEF s.r.o.“:

- **Určení, jaký majetek a jaké dluhy přecházejí na nástupnickou společnost (odštěpovaná část jmění)**

e) Dlouhodobý hmotný majetek

f) Zásoby

g) Pohledávky

h) Peněžní prostředky

- **Daňové povinnosti zanikající společnosti**

Daňové povinnosti u zanikající společnosti bude přebírat společnost „DEF s.r.o.“.

- **Zakladatelské právní jednání Nástupnické společnosti**

Návrh, jak by mohla vypadat Společenská smlouva nástupnických společností je uvedena v příloze č. 1 této práce.

3.3.4 Zpráva o přeměně

Zpráva o přeměně není sestavována, jelikož s rozdělením společnosti formou rozštěpení souhlasí všichni společníci bylo rozhodnuto, že nebude vyhotovena.

3.3.5 Informační povinnosti o projektu rozštěpení

Zde musí být také splněna informační povinnost, kdy musí být projekt založen ve sbírce listin včetně příloh. Dle harmonogramu musí být projekt uložen ve sbírce listin do 1.7. 2021.

3.3.6 Schválení přeměny

Dne 1.7. 2021 bude zasedat valná hromada, kde bude schvalován projekt přeměny. Dále bude schvalována i účetní závěrka rozdělované společnosti a zahajovací rozvahy

společností „DEF s.r.o.“ a „BCD s.r.o.“. O schvalování přeměny bude vyhotoven notářský zápis. Zápis přeměny do Obchodního rejstříku bude dle harmonogramu 1.8.2021.

Účetní aspekty přeměn rozštěpení společností

Tato kapitola je věnována účetním povinnostem při přeměnách obchodních korporací formou rozdělení rozštěpením. Je zde popsáno vedení účetnictví, stanovení rozhodného dne, vyhotovení účetní závěrky a další.

3.3.7 Rozhodný den

Rozhodný den je stanoven stejně jak u rozdělení odštěpení na 1.1.2021. Je to nejlepší varianta stanovení rozhodného dne, jelikož účetní a daňové povinnosti jsou sestavovány a podány v běžných lhůtách. Od tohoto dne si nástupnické společnosti „DEF s.r.o.“ a „BCD s.r.o.“ vedou účetnictví samostatně.

Konečná účetní závěrka

Zanikající společnost „XYZ s.r.o.“ je povinna sestavit konečnou účetní závěrku k 31.12.2020. Sestavuje se ke dni, který předchází rozhodnému dni. Konečná účetní závěrka je použita pro ocenění jmění společnosti. Konečná účetní závěrka společnosti „XYZ s.r.o.“ je uvedena v následující tabulce a obsahuje účetní hodnoty majetku, závazků a vlastního kapitálu.

Tabulka 22: Konečná účetní závěrka společnosti "XYZ s.r.o." k 31.12.2020 (Zdroj: vlastní zpracování)

Konečná rozvaha společnosti „XYZ s.r.o.“ k 31.12.2020			
Položky	(v tis. Kč)	Položky	(v tis. Kč)
AKTIVA CELKEM	15 055	PASIVA CELKEM	15 055
Stálá aktiva	12 153	Vlastní kapitál	4 724
Dlouhodobý hmotný majetek	12 153	Základní kapitál	1 00
Oběžná aktiva	2 902	Rezervní fond	100
Zásoby	162	Výsledek hospodaření minulých let (+/-)	3 624
Pohledávky	992	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	900
Peněžní prostředky	1 250	Cizí zdroje	10 331
Časové rozlišení aktiv	498	Závazky	10 331

3.3.8 Rozdělení majetku

Společníci zanikající obchodní korporace „XYZ s.r.o.“ se rozhodli, že na nově vznikající společnost „DEF s.r.o.“ přechází hotel X i s veškerým majetkem, který je využíván v daném hotelu. Zásoby, pohledávky a peněžní prostředky v pokladně a na bankovním účtu rozdělila společnost podle toho, ke kterému hotelu se vážou. Dále se přiřadily závazky ke společností podle toho, ke kterému hotelu jsou vázány.

Na nově vznikající společnost „BCD s.r.o.“ přechází hotel Y i s veškerým majetkem, který je součástí tohoto hotelu. Součástí hotelu jsou např. sedací soupravy, postele, televize, noční stolky, matrace, minibar a další. Společnost také přiřadila společnosti „BCD s.r.o.“ jeden automobil značky Škoda. Z oběžných aktiv společnost odštěpila zásoby, pohledávky a peněžní prostředky společnosti „BCD s.r.o.“ ve výši, které se váží k danému hotelu Y.

Rozdělení majetku je důležité, jelikož se předává znalci, který vyhotoví ocenění rozdělovaného majetku. U rozdělení rozštěpením se bude oceňovat majetek obou nově vznikajících společností „BCD s.r.o.“ a „DEF s.r.o.“.

V následující tabulce je zobrazeno rozdělení majetku a závazků. Jsou zde uvedeny položky majetku a závazků společnosti „XYZ s.r.o.“, které se rozdělují mezi nově vznikající společnosti „DEF s.r.o.“ a „BCD s.r.o.“.

Tabulka 23: Přehled rozdělení majetku zanikající společnosti "XYZ s.r.o." (Zdroj: Vlastní zpracování)

Přehled rozdělení majetku		
Položky aktiv	„DEF s.r.o.“ (v tis. Kč)	„BCD s.ro.“ (v tis. Kč)
Aktiva celkem	9 275	5 780
Stálá aktiva	6 903	5 250
Dlouhodobý hmotný majetek	6903	5 250
Oběžná aktiva	2 372	530
Zásoby	112	50
Pohledávky	782	210
Peněžní prostředky	980	270
Časové rozlišení aktiv	498	0
Přehled rozdělení závazků		
Položky pasiv	„DEF s.r.o.“ (v tis. Kč)	„BCD s.ro.“ (v tis. Kč)
Cizí zdroje	7 338	2 993
Závazky	7 338	2 993

3.3.9 Ocenění majetku

U rozdělení rozštěpením, je nutné nechat ocenit znalcem celé jmění zanikající společnosti „XYZ s.r.o.“ Ocenění se provede ke dni zpracování poslední řádné účetní závěrky, to znamená k 31.12.2020. Znalecký posudek vypracoval pan Ing. Jiří H., který provedl ocenění majetku a závazků, které přechází na nově vznikající společnost „DEF s.r.o.“ a „BCD s.r.o.“.

Ocenění majetku přecházející na společnost „DEF s.r.o.“

V následující tabulce je vyličen původní ocenění majetku a závazků a následné přecenění znalcem. Znalec přecenil budovy s dlouhodobým hmotným majetkem a zásoby.

Ocenění odštěpované části jmění přecházející na nástupnickou společnost „DEF s.r.o.“					
Majetek			Závazky (dluhy)		
Položka	Účetně (v tis. Kč)	Znalec (v tis. Kč)	Položka	Účetně (v tis. Kč)	Znalec (v tis. Kč)
Budovy	5 420	6 800	Závazky	7 338	7 338
DHM	1 483	1 450	/	/	/
Zásoby	112	100	/	/	/
Peníze	782	782	/	/	/
Pohledávky	980	980	/	/	/
Časové rozlišení aktiv	498	418	/	/	/
Celkem	9 275	10 610	Celkem	7 338	7 338

Čistý obchodní majetek po přecenění = 9 275 tis. – 7 338 tis. = 1 937 tis. Kč

Čistý obchodní majetek po přecenění = 10 610 tis. – 7 338 tis. = 3 272 tis. Kč

Oceňovací rozdíl zjistíme rozdílem mezi čistým obchodním majetkem a čistým obchodním majetkem po přecenění. Oceňovací rozdíl činí 1 335 tis. Kč. V tabulce níže je znázorněno účtování přecenění jednotlivého majetku znalcem.

Na účtu 418 – oceňovací rozdíly při přeměnách je výsledný zůstatek oceňovacího rozdílu na straně dal. Vzniká tedy kladný oceňovací rozdíl ve výši 1 335 tis. Kč.

Tabulka 24: Zúčtování reálného přecenění majetku přecházející na spol. "DEF s.r.o." (Zdroj: Vlastní zpracování)

Zúčtování reálného přecenění majetku přecházející na nově vznikající společnost „DEF s.r.o.“			
Popis účetního případu	Částka (v tis. Kč)	MD	D
Reálné přecenění budov (ze 5 420 tis. Kč na 6 800 tis. Kč)	1 380	021	418
Reálné přecenění DHM (ze 1 483 tis. Kč na 1 450 tis. Kč)	33	418	022
Reálné přecenění zásob (ze 112 tis. Kč na 100 tis. Kč)	12	418	112
Výsledný zůstatek účtu 418 Oceňovací rozdíl při přeměnách	1 335	-----	418

Odpis oceňovacího rozdílu

Oceňovací rozdíl se odepisuje rovnoměrně 15 let od nabytí majetku. Odpis oceňovacího rozdílu je daňově neuznatelný, jelikož nebyl majetek pořízen úplatně.

Tabulka 25: Odpis oceňovacího rozdílu u společnosti „DEF s.r.o.“ (Zdroj: vlastní zpracování)

Hodnota oceňovacího rozdílu	1 335 tis. Kč
Způsob odepisování	Rovnoměrně
Doba odepisování	180 měsíců
Měsíční odpis	7 416 Kč
Roční odpis	89 tis. Kč

$$\text{Měsíční odpis} = 1\,335\,000 / 180 = 7\,416 \text{ Kč}$$

Účtování oceňovacího rozdílu u společnosti „DEF s.r.o.“

Účtování ročního odpisu oceňovacího rozdílu je na straně MD na účet 557- Zúčtování oprávek k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku a na straně dal na účet 087- Oprávky k oceňovacímu rozdílu.

Tabulka 26: Účtování odpisu z oceňovacího rozdílu (Zdroj: Vlastní zpracování)

Operace	Částka	Účet MD	Účet D
Roční odpis oceňovacího rozdílu	89 tis. Kč	557	087

Odložená daň společnosti „DEF s.r.o.“

Odložená daň vzniká z rozdílů, které se zjistí přeceněním aktiv při přeměnách společností. Účetní hodnota majetku je zvýšena na reálnou hodnotu, ale daňová hodnota zůstává stejná, nemění se. Odložená daň se vypočítá jako oceňovací rozdíl krát sazba daně (sazba daně pro rok 2021 je 19 %). Oceňovací rozdíl činí 1 335 tis. Kč. Bude se jednat o odložený daňový závazek, jelikož účetní hodnota je vyšší než daňová hodnota.

Vypočítaná odložená daň bude zaúčtována a zobrazena v zahajovací rozvaze společnosti „DEF s.r.o.“.

$$\text{Odložená daň} = 1\,335 \text{ tis. Kč} \cdot 19\% = 254 \text{ tis. Kč}$$

Tabulka 27: Zaúčtování odložené daně (Zdroj: Vlastní zpracování)

Operace	Částka	Účet MD	Účet D
Odložená daň	254 tis. Kč	428	481

Účet 428 - Nerozdělený zisk minulého období

Účet 481 - Odložený daňový závazek/ pohledávka

Ocenění rozštěpené části přecházející na společnost „BCD s.r.o.“

Tabulka 28: Oceněné majetku přecházející na společnost "BCD s.r.o." (Zdroj: Vlastní zpracování)

Ocenění rozštěpené části jmění přecházející na nově vznikající společnost „BCD s.r.o.“					
Majetek			Závazky (dluhy)		
Položka	Účetně (v tis. Kč)	Znalec (v tis. Kč)	Položka	Účetně (v tis. Kč)	Znalec (v tis. Kč)
Budovy	3 504	5 750	Závazky	2 993	2 993
DHM	1 746	1 650	/	/	/
Zásoby	50	30	/	/	/
Peníze	270	270	/	/	/
Pohledávky	210	210	/	/	/
Celkem	5 780	7 910	Celkem	2 993	2 993

Čistý obchodní majetek po přecenění = 5 780 tis. – 2 993 tis. = 2 787 tis. Kč

Čistý obchodní majetek po přecenění = 7 910 tis. – 2 993 tis. = 4 917 tis. Kč

Oceňovací rozdíl zjistíme rozdílem mezi čistým obchodním majetkem a čistým obchodním majetkem po přecenění. Kladný oceňovací rozdíl činí 2 130 tis. Kč. V tabulce číslo 13. je znázorněno účtování přecenění jednotlivého majetku znalcem. Na účtu 418 – oceňovací rozdíly při přeměnách je výsledný zůstatek oceňovacího rozdílu na straně dal.

Tabulka 29: Reálné přecenění majetku přecházející na společnost "BCD s.r.o." (Zdroj: Vlastní zpracování)

Zúčtování reálného přecenění majetku rozštěpené části jmění přecházející na nově vznikající společnost „BCD s.r.o.“			
Popis účetního případu	Částka (v tis. Kč)	MD	D
Reálné přecenění budov (ze 3 504 tis. Kč na 5 750 tis. Kč)	2 246	021	418
Reálné přecenění DHM (ze 1746 tis. Kč na 1650 tis. Kč)	96	418	022
Reálné přecenění zásob (ze 50 tis. Kč na 30 tis. Kč)	20	418	112
Výsledný zůstatek účtu 418 Oceňovací rozdíl při přeměnách	2 130	-----	418

Odpis oceňovacího rozdílu

Oceňovací rozdíl při přeměnách se odepisuje rovnoměrně 15 let od nabytí podniku. Odpis aktivního oceňovacího rozdílu je daňově neuznatelný. Důvodem je, že nabytý majetek nebyl pořízen úplatně, ale jedná se o vklad.

Tabulka 30: Odpis oceňovacího rozdílu společnosti „BCD s.r.o.“ (Zdroj: vlastní zpracování)

Hodnota oceňovacího rozdílu	2 130 tis. Kč
Způsob odepisování	Rovnoměrně
Doba odepisování	180 měsíců
Měsíční odpis	11 833 Kč
Roční odpis	142 tis. Kč

Účtování oceňovacího rozdílu

Účtování odpisu oceňovacího rozdílu je na straně MD na účet 557- Zúčtování oprávek k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku a na straně dal na účet 087- Oprávky k oceňovacímu rozdílu.

Tabulka 31: Účtování oceňovacího rozdílu společnosti „BCD s.r.o.“ (Zdroj: Vlastní zpracování)

Operace	Částka	Účet MD	Účet D
Roční odpis oceňovacího rozdílu	142 tis. Kč	557	087

Odložená daň přecházející na společnost „BCD s.r.o.“

Odložená daň vzniká z rozdílů, které se zjistí přeceněním aktiv při přeměnách společností. Účetní hodnota majetku je zvýšena na reálnou hodnotu, ale daňová hodnota zůstává stejná, nemění se. Odložená daň se vypočítá jako oceňovací rozdíl krát sazba daně (sazba daně pro rok 2021 je 19 %). Oceňovací rozdíl činí 2 130 tis. Kč. Bude se jednat o odložený daňový závazek, jelikož účetní hodnota je vyšší než daňová hodnota.

Vypočítaná odložená daň bude zaúčtována a zobrazena v zahajovací rozvaze společnosti „BCD s.r.o.“.

$$\text{Odložená daň} = 2\,130 \text{ tis. Kč} * 19 \% = 405 \text{ tis. Kč}$$

Tabulka 32: Účtování odložené daně společnosti „BCD s.r.o.“ (Zdroj: Vlastní zpracování)

Operace	Částka	Účet MD	Účet D
Odložená daň	405 tis. Kč	428	481

Účet 428 - Nerozdělený zisk minulého období

Účet 481 - Odložený daňový závazek/ pohledávka

3.3.10 Zahajovací rozvaha

V následující kapitole jsou uvedeny zahajovací rozvahy nově vznikajících společností „DEF s.r.o.“ a „BCD s.r.o.“. Rozvahy jsou sestavovány 1.1.2021.

Zahajovací rozvaha společnosti „DEF s.r.o.“

Tabulka 33: Zahajovací rozvaha společnosti "DEF s.r.o." k 1.1. 2021 (Zdroj: Vlastní zpracování)

Zahajovací rozvaha společnosti „DEF s.r.o.“ k 1.1.2021			
Položky	(v tis. Kč)	Položky	(v tis. Kč)
AKTIVA CELKEM	10 610	PASIVA CELKEM	10 610
Stálá aktiva	8 238	Vlastní kapitál	3 018
Dlouhodobý hmotný majetek	6903	Základní kapitál	100
<i>Oceňovací rozdíl k nabytému majetku</i>	<i>1 335</i>	Rezervní fond	100
Oběžná aktiva	2 372	Výsledek hospodaření minulých let (+/-)	2 172
Zásoby	112	Výsledek hospodaření běžného období (+/-)	900
Pohledávky	782	Jiný VH	-254
Peněžní prostředky	980	Cizí zdroje	7 592
Časové rozlišení aktiv	498	Závazky	7 338
-----	-----	<i>Odložený daň. závazek</i>	<i>254</i>

Komentář k zahajovací rozvaze:

Společníci rozdělované společnosti formou rozštěpení „XYZ s.r.o.“ rozhodli, že společnost „DEF s.r.o.“ si ponechá hotel X i s veškerým majetkem, který je součástí tohoto hotelu. Kladný oceňovací rozdíl bude v celé výši 1 335 tis. Kč zahrnut do výsledku hospodaření minulých let. Odložená daňový závazek činí 254 tis. Kč.

Zahajovací rozvaha společnosti „BCD s.r.o.“

Tabulka 34: Zahajovací rozvaha společnosti "BCD s.r.o." k 1.1. 2021 (Zdroj: Vlastní zpracování)

Zahajovací rozvaha společnosti „BCD s.r.o.“ k 1.1.2021			
Položky	(v tis. Kč)	Položky	(v tis. Kč)
AKTIVA CELKEM	7 910	PASIVA CELKEM	7 910
Stálá aktiva	7 380	Vlastní kapitál	4 512
Dlouhodobý hmotný majetek	5 250	Základní kapitál	100
<i>Oceňovací rozdíl k nabytému majetku</i>	<i>2 130</i>	Rezervní fond	130
Oběžná aktiva	530	Výsledek hospodaření minulých let (+/-)	4 687
Zásoby	50	Jiný VH	-405
Pohledávky	270	Cizí zdroje	3 588
Peněžní prostředky	210	Závazky	2 993
Časové rozlišení aktiv	0	<i>Odložený daň. závazek</i>	<i>405</i>

Komentář k zahajovací rozvaze:

Společnost „BCD s.r.o.“ převezme značnou část z vlastního kapitálu. Jedná se o část nerozděleného zisku. Základní kapitál u nově vznikající společnosti tvořen z oceňovacího rozdílu ve výši 100 tis. Kč. Další část oceňovacího rozdílu bude převedena do rezervního fondu ve výši 130 tis. Kč. Zbylá část oceňovacího rozdílu ve výši 1 900 tis. Kč bude spolu s převzatým nerozděleným ziskem ze společnosti „XYZ s.r.o.“ ve výši 2 787 tis. Kč tvořit nerozdělený zisk ve společnosti „BCD s.r.o.“ ve výši 4 687 tis. Kč.

Daňové aspekty u rozštěpení společností

Tato kapitola je věnována daňovým povinnostem, které vznikají při rozštěpení společností. Jsou zde probrány daň z příjmů právnických osob včetně záloh na daň z příjmu, daň z přidané hodnoty, silniční daň a další.

3.3.11 Daň z příjmu právnických osob

Daň z příjmu právnických osob podává za rok 2020 společnost „XYZ s.r.o.“, jelikož rozhodný den rozdělení společnosti byl stanoven na 1.1.2021. Společnost může podat daňové přiznání až do 3.5. 2021, jelikož se termín pro podání daňového přiznání posunul, z důvodu koronaviru. Další možnost je podat daňové přiznání elektronicky přes datovou schránku do 1.6.2021, kdy tuto variantu společnost využije. V stejných lhůtách je společnost povinna zaplatit daň finančnímu úřadu.

Rozhodný den je stanoven na 1.1.2021, čímž začíná běžet zdaňovací období pro společnosti „DEF s.r.o.“ a „BCD s.r.o.“ a končí 31.12.2021. Termín pro podání daňového přiznání bude do tří měsíců po skončení zdaňovacího období. Pokud společnosti bude zpracovávat daňové přiznání daňový poradce, lhůta pro podání daňového přiznání činí šest měsíců po skončení zdaňovacího období.

3.3.12 Daňový dopad přeceněného majetku

Společnost „DEF s.r.o.“ zaúčtovala kladný oceňovací rozdíl ve výši 1 335 tis. Kč, který je popsán v komentáři k zahajovací rozvaze. Roční odpis oceňovacího rozdílu činí 89 tis. Kč.

Společnost „BCD s.r.o.“ vykazala oceňovací rozdíl v rozvaze a popsala v komentáři k zahajovací rozvaze. Oceňovací rozdíl u této společnosti je 2 130 tis. Kč. Roční odpis je ve výši 142 tis. Kč.

Oceňovací rozdíl k nabytému majetku vzniklý rozdělením není daňově uznatelným nákladem. Obě společnosti kladný oceňovací rozdíl odepisují, ale společnosti musí při podání daňového přiznání zvýšit základ daně o částku účetního odpisu.

3.3.13 Daňové odpisy majetku nabytého přeměnou

Společnosti „DEF s.r.o.“ a „BCD s.r.o.“ převzala dlouhodobý majetek, které zařadí do stejných odpisových skupin, zvolí stejný způsob odepisování a začnou odepisovat z původní vstupní ceny. Daňové odpisy obě společnosti uplatní v plné výši na konci kalendářního roku 2021.

3.3.14 Zálohy na daň z příjmu

Zálohy na daň platí zanikající společnost „XYZ s.r.o.“, až do dne zápisu do obchodního rejstříku, který je stanoven na 1.8.2021. Od tohoto dne obě nově vznikající společnosti „DEF s.r.o.“ a „BCD s.r.o.“ platí zálohy na daň každý sama za sebe. Výši záloh, které budou dané společnosti platit stanoví správce daně. Dále rozhodne, jak se rozdělí mezi nově vznikající společnosti zálohy, které zaplatila zanikající společnost „XYZ s.r.o.“. Tyto zálohy se započtou na celkovou daňovou povinnost nástupnických společností za rok 2021.

3.3.15 Daň z přidané hodnoty (DPH)

Společnost „XYZ s.r.o.“ je měsíčním plátcem DPH, proto společnosti „DEF s.r.o.“ a „BCD s.r.o.“ se stávají plátcí DPH od 1.8.2021. Obě společnosti budou první daňové přiznání k DPH podávat 25.9.2021 za srpnové zdaňovací období.

Za období od rozhodného dne do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku, tj. od 1.1.2021 do 31.7.2021, společnost „XYZ s.r.o.“ podává daňové přiznání za nově vznikající společnosti. Jelikož obě společnosti si od 1.1.2021 vedou samostatné účetnictví, podklady pro DPH musí zkonsolidovat do jednoho celku.

3.3.16 Daň z nemovitých věcí

Poplatníkem daně z nemovitých věcí na rok 2021 je společnost „XYZ s.r.o.“, jelikož k 1.1. 2021 byla vlastníkem hotelu X i hotelu Y. Nemusí však podávat daňové přiznání, jelikož nedošlo k žádným změnám k tomu datu. Finanční správa bude v květnu informovat o výši daňové povinnosti.

V roce 2022 budou podávat společnosti „DEF s.r.o.“ a „BCD s.r.o.“ daňové přiznání z nemovitých věcí. Společnost „DEF s.r.o.“ bude podávat za hotel X a společnost „BCD s.r.o.“ bude podávat za hotel Y. Důvodem je změna vlastníků a zároveň poplatníků daně z nemovitých věcí, jelikož hotel X je převeden na společnost „DEF s.r.o.“ a hotel Y je převeden na společnost „BCD s.r.o.“.

3.3.17 Daň z nabytí nemovitých věcí

Od roku 2014 není předmětem daně z nabytí nemovitých věcí nabytí vlastnického práva k nemovité věci přeměnami obchodní společností. V roce 2020 kvůli koronaviru došlo k zrušení daně z nabytí nemovitých věcí.

3.3.18 Daň silniční

Společnost „XYZ s.r.o.“ je plátcem silniční daně. Společnost „XYZ s.r.o.“, podává daňové přiznání k silniční dani za rok 2020 do 1.4.2021. Zároveň je povinna doplatit silniční daň, která nebyla uhrazena zálohami v roce 2020. Z důvodu koronaviru je termín pro podání daňového přiznání k silniční dani posunut z 31.1.2021 na 1.4. 2021.

Obě nově vznikající společnosti „DEF s.r.o.“ a „BCD s.r.o.“ nabyly motorové vozidlo jako součást jmění. Do dne zápisu přeměny společnost „XYZ s.r.o.“ platí zálohy za všechna vozidla. Od 1.8. 2021 platí zálohy na silniční daň nově vznikající společnosti samostatně.

Zálohy k silniční dani má povinnost platit za první dvě čtvrtletí, tj. 15. dubna a 15. července 2021, zanikající společnost „XYZ s.r.o.“. Po zápisu rozštěpení do obchodního rejstříku je společnost „DEF s.r.o.“ a „BCD s.r.o.“ povinna provést příslušná hlášení změn v evidenci vozidel a ve vztahu k pojištění vozidel. Dále jsou povinny platit zálohy nově vznikající společnosti ke dni 15. října a 15. prosince 2021. Zálohy platí podle počtu vozidel, které každá společnost má v majetku. Daňové přiznání za rok 2021 bude společnost „DEF s.r.o.“ a „BCD s.r.o.“ podávat každá zvlášť dle počtu vozidel ve svém majetku, a to k 31.1.2022.

4 ZHODNOCENÍ JEDNOTLIVÝCH VARIANT A VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ

Zhodnocení jednotlivých variant a vlastní návrhy řešení se zabývají praktickými příklady, které byly zpracovány v kapitole 3. Jednalo se o přeměnu obchodní korporace rozdělení metodou odštěpením a rozštěpením.

V této části práce jsou zhodnoceny obě varianty přeměny obchodní korporace dle jednotlivých hledisek. Popsány jsou i daňové výhody, které vznikají při přeměnách obchodních korporací. Jsou zde kalkulovány i celkové náklady na rozdělení obchodních korporací.

Na závěr této kapitoly jsou vlastní doporučení, kde je vybrána výhodnější varianta rozdělení.

4.1 Právní aspekty jednotlivých variant

V tabulce číslo 33 jsou popsány právní aspekty jednotlivých variant rozdělení. Dle tabulky jsou tyto dvě varianty velmi podobné. Je zde jen rozdíl v tom, že u rozštěpení zaniká společnost „XYZ s.r.o.“ a vznikají dvě nové společnosti. U odštěpení rozdělovaná společnost nezaniká a vzniká jen jedna nová společnost „BCD s.r.o.“.

Tabulka 35: Právní aspekty jednotlivých variant (Zdroj: Vlastní zpracování)

Charakteristika	Odštěpení společnosti „XYZ s.r.o.“ Nově vznikající společnost „BCD s.r.o.“	Rozštěpení zanikající společnosti „XYZ s.r.o.“ Nově vznikající „DEF s.r.o.“ a „BCD s.r.o.“
Projekt přeměny	Splněny všechny náležitosti	Splněny všechny náležitosti + stanovení na koho přechází daňové povinnosti zanikající spol.
Zpráva o přeměně	Není sestavována	Není sestavována
Zápis do obchodního rejstříku	1.8.2021	1.8.2021

4.2 Účetní aspekty jednotlivých variant

V následující tabulce jsou popsány účetní aspekty jednotlivých variant. Zde je více rozdílů než u právních aspektů. Rozhodný den je stanoven na 1.1.2021 u obou variant, jelikož tento den ovlivňuje veškeré věci spojené s účetním obdobím. Tato varianta stanovení rozhodného dne je v praxi nejpoužívanější. Mezi hlavní rozdíly u odštěpení a rozštěpení společnosti je, že u odštěpení se oceňuje jen majetek přecházející

na společnost „BCD s.r.o.“. U rozštěpení se musí ocenit veškerý majetek, jelikož přechází část na spol. „DEF s.r.o.“ a část na spol. „BCD s.r.o.“. Díky ocenění majetku

u odštěpení vzniká oceňovací rozdíl ve výši 2130 tis. Kč, který je zaúčtován v zahajovací rozvaze spol. „BCD s.r.o.“. U rozštěpení vznikají dva oceňovací rozdíly, jelikož vznikají dvě společnosti. Společnosti „DEF s.r.o.“ a „BCD s.r.o.“ si vzniklý oceňovací rozdíl zaúčtují ve svých zahajovacích rozvahách. Jelikož dochází k přecenění vzniká i odložená daň, zde je také rozdíl v tom, že u odštěpení vzniká odložená daň jen u spol. „BCD s.r.o.“.

U rozštěpení vzniká odložená daň u spol. „DEF s.r.o.“ i u spol. „BCD s.r.o.“. Zahajovací rozvahu u odštěpení sestavuje rozdělovaná spol. „XYZ s.r.o.“ a nově vznikající „BCD s.r.o.“ U rozštěpení sestavují jen nově vznikající společnosti „BCD s.r.o.“ a „DEF s.r.o.“.

Tabulka 36: Účetní aspekty jednotlivých variant (Zdroj: Vlastní zpracování)

Charakteristika	Odštěpení společnosti „XYZ s.r.o.“ Nově vznikající společnost „BCD s.r.o.“	Rozštěpení zanikající společnosti „XYZ s.r.o.“ Nově vznikající „DEF s.r.o.“ a „BCD s.r.o.“
Rozhodný den	1.1.2021	1.1.2021
Konečná účetní závěrka	Řádná účetní závěrka k 31.12.2020	Řádná účetní závěrka k 31.12.2020
Rozdělení majetku	Část zůstává ve spol. „XYZ s.r.o.“ a část přechází na spol. „BCD s. r.o.“	Část přechází na spol. „DEF s.r.o.“ a druhá část na spol. „BCD s.r.o.“
Ocenění majetku	Pouze majetek přecházející na společnost „BCD s.r.o.“ = 7 910 tis. Kč	Veškerý majetek zanikající společnosti „XYZ s.r.o.“ přecházející na společnost „DEF s.r.o.“ = 10 510 tis. Kč a na společnost „BCD s.r.o.“ = 7 910 tis. Kč
Oceňovací rozdíl	Jen u majetku přecházející na spol. „BCD s.r.o.“ = 2 130 tis. Kč	U majetku přecházející na „DEF s.r.o. = 1 335 tis. Kč U majetku přecházející na spol. „BCD s.r.o.“ = 2 130 tis. Kč
Odložená daň	V zahajovací rozvaze společnosti „BCD s.r.o.“ = 405 tis. Kč	V zahajovací rozvaze společnosti „BCD s.r.o.“ = 405 tis. Kč V zahajovací rozvaze společnosti „BCD s.r.o.“ = 405 tis. Kč
Zahajovací rozvaha	Sestavuje rozdělovaná spol. „XYZ s.r.o.“ i nově vznikající spol. „BCD s.r.o.“	Sestavují pouze nástupnické společnosti „DEF s.r.o.“ a „BCD s.r.o.“

4.3 Daňové aspekty jednotlivých variant

Následuje tabulka, kde jsou zobrazeny rozdíly mezi odštěpením společnosti „XYZ s.r.o.“ a rozštěpením společnosti. Do 31.7.2021 se dané přeměny v daňových záležitostech moc neliší. Po zápisu přeměny do obchodního rejstříku, tj. 1.8.2021 si obchodní korporace „BCD s.r.o.“ platí zálohy zvlášť. V jaké výši bude platit zálohy rozhodne správce daně, který také rozhodne, jak se rozdělí zaplacené zálohy mezi spol. „XYZ s.r.o.“ a spol. „BCD s.r.o.“. U rozdělení rozštěpením si od data zápisu přeměny do obchodního rejstříku platí obě dvě vznikající společnosti zálohy, které stanoví správce daně. Zanikající společnost od 1.8. 2021 už nic neplatí. Od tohoto data také musí, jak u odštěpení, tak u rozštěpení podávat přiznání k DPH každá společnost sama za sebe. U rozdělení rozštěpením spol. „XYZ s.r.o.“ zaniká, tudíž nepodává nic.

Tabulka 37: Daňové aspekty jednotlivých variant

Charakteristika	Odštěpení společnosti „XYZ s.r.o.“ Nově vznikající společnost „BCD s.r.o.“	Rozštěpení zanikající společnosti „XYZ s.r.o.“ Nově vznikající „DEF s.r.o.“ a „BCD s.r.o.“
DPPO 2020	Podává spol. „XYZ s.r.o.“ elektronicky do 1.6. 2021	Podává spol. „XYZ s.r.o.“ elektronicky do 1.6. 2021
DPPO 2021	Podává spol. „XYZ s.r.o.“ i spol. „BCD s.r.o.“ v roce 2022	Podává spol. „DEF s.r.o.“ a spol. „BCD s.r.o.“ v roce 2022
Zálohy na daň z příjmu do 31.7.2021	Platí do 1.8.2021 spol. „XYZ s.r.o.“	Platí do 1.8.2021 spol. „XYZ s.r.o.“
Zálohy na daň z příjmu od 1.8.2021	Společnosti „XYZ s.r.o.“ a „BCD s.r.o.“ platí zálohy zvlášť	Společnosti „DEF s.r.o.“ a „BCD s.r.o.“ platí zálohy zvlášť Spol. „XYZ s.r.o.“ už neplatí
Daňové odpisy	Na konci roku uplatní v plné výši	Na konci roku uplatní v plné výši
Povinnost podávat přiznání k DPH do 31.7.2021	Spol. „XYZ s.r.o.“	Spol. „XYZ s.r.o.“
Povinnost podávat přiznání k DPH od 1.8.2021	Spol. „XYZ s.r.o.“ i „BCD s.r.o.“	Spol. „XYZ s.r.o.“ i „BCD s.r.o.“ Zanikající spol. „XYZ s.r.o.“ už nepodává

4.4 Daňové výhody při přeměnách

V tabulce číslo 36 jsou vysvětleny hlavní důvody proč společnosti volí přeměnu obchodní korporace. Do základu daně nevstupují výnosy z přecenění majetku, což je velkou výhodou. Další výhodou je, že se neodvádí DPH, jelikož přeměna není úplatný převod. Pokud společníci, kteří jsou držiteli obchodních podílů od vzniku společnosti, uvažují o prodeji podílu ve společnosti, tento příjem z prodeje nevstupuje do základu daně, jelikož společníci splňují časový test.

Tabulka 38: Daňové výhody při přeměnách obchodních korporací (Zdroj: Vlastní zpracování dle 14,19)

Daň	Náklady
Daň z příjmů PO	Výnosy z přecenění majetku při přeměně nevstupují do základu daně.
DPH	Převod, resp. přechod majetku při přeměně není úplatným převodem a nepodléhá dani z přidané hodnoty.
Daň z nabytí nemovitých věcí	Zrušeno od roku 2014 u přeměn obchodních korporací
Daň z převodu (prodeje) podílu v s.r.o.	Základní podmínkou pro osvobození příjmů fyzické osoby z úplatného převodu (prodeje) podílu v s. r. o. je, aby doba mezi nabytím a převodem přesáhla dobu 5 let.

4.5 Celkové náklady na rozdělení obchodní společnosti

Tato kapitola se zaměřuje na kalkulaci celkových nákladů spojených s přeměnou formou rozdělení odštěpením a rozštěpením. Náklady jsou odhadovány na základě skutečných orientačních nabídek, které jsou získány od znalce, advokáta, auditora prostřednictvím společnosti, ve které pracují.

Tabulka 39: Celkové náklady na rozdělení obchodní společnosti (Zdroj: Vlastní zpracování)

Náklady	Odštěpení	Rozštěpení
Znalecký odhad	65 000 Kč	210 000 Kč
Právní a účetní služby	60 000 Kč	130 000 Kč
Notářské a soudní poplatky	15 000 Kč	30 000 Kč
Daňový poradenství	20 000 Kč	45 000 Kč
Celkem	160 000 Kč	415 000 Kč

Z předešlé tabulky vyplývá, že celkové náklady na přeměnu obchodní korporace formou odštěpení jsou nižší než u rozštěpení. Největší náklady u rozdělení rozštěpením tvoří znalecký odhad. Důvodem je, že u této formy přeměny se musí ocenit celý majetek, jelikož se rozděluje mezi dvě nově vznikající společnosti.

Mezi právní a účetní služby patří např. vypracování projektu přeměny, založení do sbírky listin obchodního rejstříku, návrh zápisu o přeměnách a vzniku nové společnosti na soud atd. Notářské a soudní poplatky souvisí se zápisem nově vzniklých společností do OR, vypracování notářského zápisu o přeměně společnosti.

4.6 Vlastní doporučení

Majitelé obchodní společnosti „XYZ s.r.o.“ uvažují o zmenšení svého podnikání, jelikož jsou v důchodovém věku a přemýšlí o prodeji svých obchodních podílů. Na základě těchto důvodů jim byly doporučeny varianty rozdělení obchodní společnosti odštěpením a rozštěpením.

V praktické části byly zpracovány obě dvě varianty rozdělení obchodní společnosti. V kapitole 4 byly zhodnoceny varianty na základě právních, účetních a daňových aspektů. Na závěr byly odhadnuty celkové náklady na jednotlivé varianty rozdělení.

Na základě tohoto zhodnocení bych společnosti doporučila rozdělení metodou odštěpení. Rozdělovaná společnost „XYZ s.r.o.“ a její hotely jsou velmi známé v daném kraji již několik let. Nabízí kvalitní ubytování za nízké ceny. Pokud by vznikla nová společnost, nikdo by si ji nespojil se společností „XYZ s.r.o.“ a musela by si své místo vydobýt od začátku sama. Proto bych volila raději variantu odštěpení, jelikož společnost nezanikne a neztratí tak své dobré jméno případně i zákazníky. Výhodnější je odštěpení i z hlediska celkových nákladů, kdy celkové náklady jsou odhadnuty na 160 000 Kč a u rozdělení rozštěpením jsou kalkulovány na 415 000 Kč.

ZÁVĚR

V rámci zpracování této diplomové práce byl na začátku proveden popis základních pojmů, právní úprava přeměn obchodních korporací, účetní aspekty přeměn, daňové aspekty přeměn obchodní korporací a celkové shrnutí teoretické části. Tato část byla zpracována na základě použití odborné literatury a díky získaným poznatkům byla vypracována praktická část a vlastní návrhy řešení.

Hlavním cílem této práce bylo vyhotovení celého procesu přeměny obchodní korporace formou rozdělení odštěpením a rozštěpením. Pomocí dílčích cílů a informací o společnosti na kterou byla tato diplomová práce zpracována, bylo cíle dosaženo a je podrobně popsán v kapitole 4.

Pro splnění hlavního cíle byly nejprve popsány metody a postupy k jeho dosažení. Následovalo představení společnosti u které byl proveden celý proces přeměny obou variant rozdělení. U jednotlivé varianty byly popsány právní, účetní a daňové aspekty přeměn. Tato část byla zpracována na základě informací o společnosti, které byly získány prostřednictvím osobního pohovoru s jednatelem společnosti a další informace poskytla externí účetní firma zvolené společnosti. Dalšími zdroji informací byly firemní materiály a veřejné zdroje, mezi které patří např. Portál Veřejný rejstřík a Sbírky listin, které se týkají konkrétní společnosti). Použité informace byla upraveny a neodráží 100 % skutečnost.

V poslední části bylo popsáno zhodnocení konkrétních variant a navrženo vlastní doporučení. V této části jsou rozebrány rozdíly mezi oběma způsoby rozdělení, a to z právních, účetních a daňových hledisek. Poté byly vysvětleny daňové výhody přeměny obchodní korporace, kterou zvolená společnost volí. Na úplný závěr byly vykalkulovány celkové náklady.

Na závěr lze říci, že pro vybranou společnost je výhodnější variantou rozdělení odštěpením se vznikem nové obchodní korporace. Důvody pro volbu tohoto řešení jsou následující: dobrá pověst firmy, na trhu působí již několik let a má zde dobré postavení. Tato varianta rozdělení je pro společnost jednodušší, méně časově náročná a finanční náklady jsou nižší. Všechny získané poznatky a důvody pro zvolení varianty rozdělení odštěpením byly jednatelům konkrétní společnosti představeny. Jednatelům společnosti se návrh rozdělení líbil a souhlasí s ním. O provedení této varianty uvažovali již v roce 2021, bohužel nestabilní ekonomická a politická situace vyvolána pandemií COVID-19 vedla k tomu, že k rozdělení společnosti nedošlo. Jednatelé doufají ke zlepšení situace a plánují rozdělení společnosti provést v nejbližší možné době. Tímto byly veškeré cíle diplomové práce naplněny.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- (1) Zákon č. 455/1991 Sb., *Živnostenský zákon*, ve znění pozdějších předpisů.
- (2) SALACHOVÁ, Bohumila. *Právo v podnikání*. 2. aktualizované vydání. Ostrava: KEY Publishing, 2012. ISBN 987-80-7418-148-1.
- (3) ČERNÁ, Stanislava, Stanislav PLÍVA a kolektiv. *Podnikatel a jeho právní vztahy*. Praha: Univerzita Karlova v Praze, Právnická fakulta, 2013. Scripta iuridica. ISBN 978-80-87146-76-7.
- (4) SALACHOVÁ, Bohumila, Bohumil VÍTEK, Jana GLÁSEROVÁ a Milena OTAVOVÁ. *Obchodní korporace a jejich přeměny: (právní, účetní a daňové aspekty)*. 1. vyd. Ostrava: Key Publishing, 2014. ISBN 978-80-7418-220-4.
- (5) Zákon č. 89/2012 Sb., *Nový občanský zákoník*, ze dne 1. 12. 2018.
- (6) Zákon č. 90/2012 Sb., *o obchodních společnostech a družstvech*, ze dne 1. 1. 2017.
- (7) WIKIPEDIE. Druhy daní [online]. [cit. 2019-11-27]. Dostupné z: https://cs.wikipedia.org/wiki/Daň#Druhy_daní
- (8) STORMWARE. Daně daní [online]. [cit. 2019-11-27]. Dostupné z: <https://www.stormware.cz/ucetni-pojmy/dane/>

- (9) Vyhláška č. 500/2002 Sb., prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví pro podnikatele. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-500>
- (10) SKÁLOVÁ, Jana. *Odložená daň při přeměnách*. Český finanční a účetní časopis [online]. 2012, 7(3), 28-41. Dostupné z: <https://cfuc.vse.cz/pdfs/cfu/2012/03/04.pdf>
- (11) Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2004-235>
- (12) SEDLÁČEK, Jaroslav. *Účetnictví přeměn obchodních korporací*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. ISBN 978-80-7380-508-1.
- (13) SKÁLOVÁ, Jana. *Účetní a daňové souvislosti zákona o obchodních korporacích*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-971-7.
- (14) Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2008-125>.
- (15) SALACHOVÁ, Bohumila a Bohumil VÍTEK. *Podnikání a jeho přeměny*. Ostrava: Key Publishing, 2013, ISBN 978-80-7418-185-6.
- (16) DVOŘÁK, Tomáš. *Přeměny a přeshraniční přeměny obchodních společností a družstev*. Praha: Wolters Kluwer, 2013. ISBN 978-80-7357-970-8.
- (17) Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563#cast1>

- (18) Vyhláška č. 500/2002 Sb., prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví pro podnikatele. Zákony pro lidi.cz [online]. 2010-2019 [cit. 2020-12-09]
Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz>
- (19) Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu. Dostupné z:
<https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586#cast4>
- (20) Veřejný rejstřík a Sbírka listin. *Úplný výpis z obchodního rejstříku* [online].
Ministerstvo spravedlnosti České republiky, © 2012-2015 [cit. 2017-12-17].
Dostupné z: <https://or.justice.cz/>

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A SYMBOLŮ

apod.	a podobně
atd.	a tak dále
č.	číslo
ČR	Česká republika
DAL	dal
DPPO	daň z příjmu právnických osob
DPH	daň z přidané hodnoty
EU	Evropská Unie
IČO	identifikační číslo
ks	kus, kusů
MD	má dáti
např.	například
odst.	odstavec
§	paragraf
Sb.	Sbírka zákonů České republiky
s.r.o.	. společnost s ručením omezeným
tis.	tisíc
tj.	to je, tj.
tzv.	takzvaný, takzvaně
tzn	. to znamená

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1:Druhy daní (Vlastní zpracování dle 8)	19
Obrázek 2: Fúze a její rozdělení (Vlastní zpracování dle 4).....	32
Obrázek 3: Fúze sloučením (Vlastní zpracování dle 4)	33
Obrázek 4: Fúze splynutím (Vlastní zpracování dle 4)	33
Obrázek 5: Rozdělení rozštěpením se vznikem nových společností (Vlastní zpracování dle 4)	35
Obrázek 6: rozštěpení sloučením (Vlastní zpracování dle 4)	35
Obrázek 7: rozdělení rozštěpením kombinací uvedených v bodech 1 a 2.....	36
Obrázek 8: odštěpením se vznikem nové nebo nových společností (Vlastní zpracování dle 4)	36
Obrázek 9: odštěpení sloučením (Vlastní zpracování dle 4)	36
Obrázek 10: kombinace forem uvedených v bodech 1 a 2 (Vlastní zpracování dle 4) ..	37
Obrázek 11: Převod jmění společnosti (Vlastní zpracování dle 4).....	37
Obrázek 12: Rozdělení odštěpením společnosti "XYZ s.r.o. (Zdroj: vlastní zpracování)	67
Obrázek 13: Rozdělení rozštěpením společnosti "XYZ s.r.o." (Zdroj: Vlastní zpracování)	83

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Oblasti úpravy přeměn společnosti dle zákona o účetnictví (Zdroj: vlastní zpracování dle 4).....	41
Tabulka 2: Oblasti úpravy přeměn společností podle vyhlášky (Zdroj: Vlastní zpracování dle 4)	41
Tabulka 3: hlavní oblasti úpravy přeměn společností podle českého standardu 011 - operace s podnikem (zdroj: vlastní zpracování dle 4)	42
Tabulka 4: Hlavní úpravy přeměn společností dle zákona č. 125/2008 Sb. (zdroj: vlastní zpracování dle 4).....	42
Tabulka 5: Rozhodný den na počátku klasického účetního období (Zdroj: vlastní zpracování dle 4).....	44
Tabulka 6: Rozhodná den, který se nesuduje s počátkem kalendářního roku (Zdroj: vlastní zpracování dle 4).....	44
Tabulka 7: Rozhodný den po vypracování projektu, před dnem zápisu (Zdroj: vlastní zpracování dle 4).....	45
Tabulka 8 Rozhodný den shodný se dnem zápisu fúze do obchodního rejstřík (Zdroj: vlastní zpracování dle 4).....	46
Tabulka 9: Harmonogram odštěpení (Zdroj: vlastní zpracování).....	68
Tabulka 10: Projekt rozdělení společnosti "XYZ s.r.o." odštěpením e vznikem nové společnosti (Zdroj: Vlastní zpracování).....	69
Tabulka 11: Konečná účetní závěrka společnosti „XYZ s.r.o.“ (/Zdroj: vlastní zpracování).....	73
Tabulka 12: Rozdělení majetku (Zdroj: Vlastní zpracování)	74
Tabulka 13: Ocenění odštěpované části jmění přecházející na společnost "BCD s.r.o." (Zdroj: vlastní zpracování).....	75
Tabulka 14: Zaúčtování reálného přecenění majetku (Zdroj: vlastní zpracování)	76
Tabulka 15: Odpis oceňovacího rozdílu (Zdroj: vlastní z pracování)	77
Tabulka 16: Účtování oceňovacího rozdílu (Zdroj: Vlastní zpracování)	77
Tabulka 17: Účtování odložené daně (Zdroj: Vlastní zpracování).....	78

Tabulka 18: Zahajovací rozvaha společnosti "XYZ s.r.o." (Zdroj: Vlastní zpracování)	78
Tabulka 19: Zahajovací rozvaha společnosti "BCD s.r.o." (Zdroj: Vlastní zpracování)	79
Tabulka 20: Harmonogramu rozdělení rozštěpením (Zdroj: Vlastní zpracování).....	85
Tabulka 21: Projekt rozdělení společnosti "XYZ s.r.o." rozštěpením (Zdroj: Vlastní zpracování).....	86
Tabulka 22: Konečná účetní závěrka společnosti "XYZ s.r.o." k 31.12.2020 (Zdroj: vlastní zpracování).....	91
Tabulka 23: Přehled rozdělení majetku zanikající společnosti "XYZ s.r.o." (Zdroj: Vlastní zpracování).....	92
Tabulka 24: Zaúčtování reálného přecenění majetku přecházející na spol. "DEF s.r.o." (Zdroj: Vlastní zpracování).....	94
Tabulka 25: Odpis oceňovacího rozdílu u společnosti „DEF s.r.o.“ (Zdroj: vlastní zpracování)	95
Tabulka 26: Účtování odpisu z oceňovacího rozdílu (Zdroj: Vlastní zpracování).....	95
Tabulka 27: Zaúčtování odložené daně (Zdroj: Vlastní zpracování)	96
Tabulka 28: Oceněné majetku přecházející na společnost "BCD s.r.o." (Zdroj: Vlastní zpracování).....	96
Tabulka 29: Reálné přecenění majetku přecházející na společnost "BCD s.r.o." (Zdroj: Vlastní zpracování).....	97
Tabulka 30: Odpis oceňovacího rozdílu společnosti „BCD s.r.o.“ (Zdroj: vlastní zpracování)	98
Tabulka 31: Účtování oceňovacího rozdílu společnosti „BCD s.r.o.“ (Zdroj: Vlastní zpracování).....	98
Tabulka 32: Účtování odložené daně společnosti „BCD s.r.o.“ (Zdroj: Vlastní zpracování).....	99
Tabulka 33: Zahajovací rozvaha společnosti "DEF s.r.o." k 1.1. 2021 (Zdroj: Vlastní zpracování).....	100
Tabulka 34: Zahajovací rozvaha společnosti "BCD s.r.o." k 1.1. 2021 (Zdroj: Vlastní zpracování).....	101
Tabulka 35: Právní aspekty jednotlivých variant (Zdroj: Vlastní zpracování).....	106

Tabulka 36: Účetní aspekty jednotlivých variant (Zdroj: Vlastní zpracování)	107
Tabulka 37: Daňové aspekty jednotlivých variant	109
Tabulka 38: Daňové výhody při přeměnách obchodních korporací (Zdroj: Vlastní zpracování dle 14,19).....	110
Tabulka 39: Celkové náklady na rozdělení obchodní společnosti (Zdroj: Vlastní zpracování).....	111

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha 1: Společenská smlouva

Příloha č. 1: Společenská smlouva

SPOLEČENSKÁ SMLOUVA NÁSTUPNICKÉ SPOLEČNOSTI „BCD S.R.O.“

I. Obchodní firma

Obchodní firma společnosti zní: „BCD s.r.o.“

II. Sídlo společnosti

Sídlem společnosti: Brno, Česká 1842 /2, PSČ 602 00,

III. Doba, na kterou je společnost založena

Společnost je založena na dobu neurčitou.

IV. Předmět podnikání (činnosti)

Předmětem činnosti podnikání společnosti je:

- hostinská činnost,
- ubytovací služby.

V. Určení společníků

- Eliška V., narozena 25. května 1951, bytem.....
- Miroslav V., narozen 24. dubna 1953, bytem.....

VI. Základní kapitál společnosti

1. Základní kapitál společnosti činí 100 000,- Kč (slovy: sto tisíc korun českých) a je tvořen vklady společníků.

2. Vklady společníků:

- Eliška V. se vkladem ve výši 60.000 Kč (slovy šedesát tisíc korun českých), rozsah splnění vkladové povinnosti 100 % (slovy jedno sto procent), na který připadá základní podíl č. 1 ve výši 60 % vzhledem k celku,
- Miroslav V. se vkladem ve výši 40.000 Kč (slovy sedm set tisíc korun českých), rozsah splnění vkladové povinnosti 100 % (slovy jedno sto procent), na který připadá základní podíl č. 2 ve výši 40 % vzhledem k celku.

VII. Podíly

1. Podíly jsou stanoveny jako základní. Podíl představuje účast společníka na společnosti a z této účasti plynoucí práva a povinnosti. Jeho výše se určuje podle poměru vkladu společníka k základnímu kapitálu společnosti.
2. Podíl může být předmětem zástavního práva.
3. Tato společenská smlouva připouští i převod podílu či jeho části na společníka či jinou osobou než společníka se souhlasem valné hromady. Nabytím podílu přistupuje nabyvatel ke společenské smlouvě společnosti. Převodce ručí společnost za závazky, které přešly převodem podílu. Účinky převodu podílu nastávají vůči společnosti dnem doručení účinné smlouvy o převodu podílu.
4. Rozdělení podílu je možné jak při jeho převodu, tak i při jeho přechodu na dědice nebo právního nástupce společníka.
5. Zánikem právnické osoby, která je společníkem, přechází podíl na jejího právního nástupce.

VIII. Orgány společnosti, jejich práva a povinnosti Jednání jménem společnosti

A. Valná hromada

1. Nejvyšším orgánem společnosti je valná hromada
2. Společník se zúčastňuje jednání valné hromady osobně anebo v zastoupení zmocněncem na základě písemné plné moci. Jednání valné hromady se účastní vždy jednatel.
4. V případech stanovených zákonem nemůže společník vykonávat hlasovací právo na valné hromadě.
5. Valná hromada rozhoduje usnesením přijatým prostou většinou všech hlasů společníků, pokud zákon nebo tato společenská smlouva nevyžaduje vyšší počet hlasů.
6. Jednatel je povinen svolat valnou hromadu nejméně 1x (jeden krát) za účetní období. Valná hromada, která schvaluje řádnou účetní závěrku, se musí konat nejpozději do šesti měsíců od posledního dne účetního období.

7. Valnou hromadu svolává jednatel písemnou pozvánkou, která musí obsahovat: •
hodinu, den, měsíc a rok konání valné hromady,

- místo konání valné hromady,
- pořad jednání valné hromady,
- návrh usnesení valné hromady.

8. Pozvánka musí být odeslána jednatelem společníkům nejméně 15 (patnáct) dní před dnem konání valné hromady na jejich adresu uvedenou v Seznamu společníků.

9. Valná hromada volí svého předsedu a zapisovatele. Do zvolení předsedy řídí jednání valné hromady jednatel nebo jím pověřený společník.

10. Jednatel je povinen zajistit vyhotovení zápisu z jednání valné hromady. Zápis podepisuje

předseda valné hromady a zapisovatel. Zápis je povinen jednatel doručit všem společníkům do 15 (patnáct) dnů ode dne ukončení jednání valné hromady.

B. Jednatel

1. Statutárním orgánem společnosti je jednatel. Společnost má dva jednatele.

2. Do působnosti jednatele patří zejména:

- obchodní vedení společnosti;
- zajišťování řádného vedení předepsané evidence a účetnictví;
- vedení seznamu společníků, svolávání a účast na jednání valné hromady, včetně vyhotovení zápisu z jednání valné hromady;
- informování společníků o věcech společnosti.

3. Pro jednatele platí zákaz konkurence.

C. Jednání jménem společnosti Jménem společnosti jedná každý jednatel samostatně.

D. Jmenování Jednateli společnosti při jejím založení byli jmenována (zvoleni)

- Eliška V., narozena 25. května 1951, bytem.....
- Miroslav V., narozen 24. dubna 1953, bytem.....

IX. Závěrečná ustanovení

1. Společnost je českou obchodní korporací, právnickou osobou. Vznik, forma, právní poměry a zánik se řídí českým právním řádem. Vztahy mezi společníky, společníky a společností, pokud není v této smlouvě dohodnuto jinak, se řídí ustanoveními zákona o obchodních korporacích a družstev v platném znění a předpisů souvisejících.
2. O změně obsahu této společenské smlouvy rozhoduje valná hromada společnosti